

ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBS- VERMÖGEN IM RAHMEN DER VORWEGGENOMMENEN ERBfolge

FALLSTUDIE (I)

VON PROF. DR. SABINE ASSMANN UND DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

Betriebsvermögen wird oft schon zu Lebzeiten an die nächste Generation übertragen, um den Fortbestand des Unternehmens zu sichern und die nachfolgende Generation an dasselbe heranzuführen. Da Vermögensübertragungen zu steuerlichen Belastungen führen können, müssen die damit verbundenen Fragestellungen vor der Übertragung beantwortet werden. Der vorliegende Beitrag erklärt anhand einer Fallstudie beispielhaft, welche steuerlichen Folgen bei der Übertragung von Betriebsvermögen an Angehörige zu beachten sind. Im ersten Teil wird die Übertragung unterschiedlicher Geschäftsbereiche auf zwei neu gegründete Personengesellschaften behandelt. Teil zwei, der sich mit der unentgeltlichen Übertragung der Kommanditbeteiligungen befasst, erscheint in FuS 02/2020. Der Beitrag ist bewusst ausführlich gehalten. Am Ende eines jeden Abschnitts erfolgt jedoch eine zusammenfassende Betrachtung, die einen guten Überblick über die wesentlichen Problempunkte vermittelt.

I. Problemstellung

Vermögensübertragungen sind aus steuerlicher Sicht ein komplexer Vorgang, denn sie betreffen regelmäßig mehrere Steuerarten: Aus ertragsteuerlicher Sicht (insbesondere Einkommen- und Gewerbesteuer) ist vor allem darauf zu achten, dass die im übertragenen Vermögen vorhandenen stillen Reserven nicht besteuert werden; umsatzsteuerlich ist relevant, ob die Vermögensübertragungen zu einem Leistungsaustausch führen und ob sich durch sie an der umsatzsteuerlichen Situation des Übertragenden etwas verändert. Sind im übertragenen

Vermögen Grundstücke vorhanden, muss geprüft werden, ob durch die Vermögensübertragungen Grunderwerbsteuer ausgelöst wird. Schließlich sind bei Vermögensübertragungen zwischen Angehörigen auch Folgen aus dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zu prüfen, da die Vermögensübertragungen in der Regel ohne gleichwertige Gegenleistung erfolgen. Diese vielfältigen Fragestellungen sollen anhand des nachfolgenden beispielhaften Sachverhalts (Fallstudie) erarbeitet werden.

II. Fallstudie

1. Ausgangsstruktur

Ein inländischer Betrieb wird als Einzelunternehmen geführt. Das Unternehmen ist in zwei Geschäftsbereichen tätig (Geschäftsbereich I und Geschäftsbereich II). Ob die beiden Geschäftsbereiche jeweils einen Teilbetrieb darstellen, kann nicht sicher geklärt werden. Beide Geschäftsbereiche verfügen über inländische Betriebsgrundstücke.

Der Einzelunternehmer hat zwei Kinder, einen Sohn und eine Tochter, die beide bereits im Unternehmen mitarbeiten. Der Sohn arbeitet im Geschäftsbereich I und die Tochter im Geschäftsbereich II.

In Abbildung 1 ist die vereinfachte (Handels- und Steuer-)Bilanz des Einzelunternehmens dargestellt.

Der Einzelunternehmer möchte seine Nachfolge regeln. Die Beteiligten sind sich einig, dass der Sohn den Geschäftsbereich I und die Tochter den Geschäftsbereich II übernehmen soll. Außerdem soll – insbesondere aus Gründen der Haftungsbegrenzung –

INHALT

- I. Problemstellung
- II. Fallstudie
 - 1. Ausgangsstruktur
 - 2. Zielstruktur und Strukturierungsschritte
 - a) Schritt eins: Übertragung der Geschäftsbereiche auf zwei GmbH & Co. KGs
 - b) Schritt zwei: Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die Kinder
 - 3. Steuerliche Fragestellungen
- III. Steuerliche Würdigung
 - 1. Schritt eins: Übertragung der Geschäftsbereiche auf zwei GmbH & Co. KGs
 - a) Ertragsteuern
 - b) Grunderwerbsteuer
 - c) Umsatzsteuer

Bilanz Einzelunternehmen (in Mio. Euro)					
	BW*	GW*		BW*	GW*
Aktiva Bereich I	40	100	Eigenkapital	30	150
Aktiva Bereich II	20	80	Verbindlichkeiten Bereich I	20	20
			Verbindlichkeiten Bereich II	10	10
Summe	60	180	Summe	60	180

* BW: Buchwert; GW: Gemeiner Wert.

Abb. 1, Quelle: Eigene Darstellung

das Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG weitergeführt werden.

Vereinfachend wird angenommen, dass das übertragene Betriebsvermögen sowohl beim Sohn als auch bei der Tochter nur aus begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b ErbStG besteht. Der Abschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG) soll aufgrund der damit einhergehenden Rechtsunsicherheiten und der restriktiven Tatbestandsvoraussetzungen vorliegend nicht in Anspruch genommen werden. Des Weiteren wird angenommen, dass die Kinder jeweils über signifikantes Privatvermögen (z.B. in Form von Immobilien) im Wert von jeweils 50 Mio. Euro verfügen.

2. Zielstruktur und Strukturierungsschritte

a) Schritt eins: Übertragung der Geschäftsbereiche auf zwei GmbH & Co. KGs

Zur Vorbereitung der angedachten Unternehmensnachfolge werden – jeweils gemeinsam mit einer GmbH, deren Anteile der Einzelunternehmer allein (zu 100 %) hält – zwei gewerblich geprägte GmbH & Co. KGs im Inland gegründet, in denen zunächst noch keine aktive Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Der Einzelunternehmer ist alleiniger (100-%-)Kommanditist der beiden GmbH & Co. KGs.

Die beiden Geschäftsbereiche sollen jeweils in eine der beiden GmbH & Co. KGs übertragen werden, sodass das Einzelunternehmen entsprechend seiner Geschäftstätigkeit aufgeteilt wird. Die Wirtschaftsgüter des Geschäftsbereichs I sollen auf die GmbH & Co. KG I und die Wirtschaftsgüter des Geschäftsbereichs II auf die GmbH & Co. KG II übergehen. Für die Übertragung der Geschäftsbereiche I und II auf die beiden GmbH & Co. KGs soll der Einzelunternehmer entweder keine Gegenleistung (unentgeltliche Übertragung) oder Gesellschaftsrechte an den GmbH & Co. KGs erhalten.

b) Schritt zwei: Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die Kinder

Danach sollen die Kommanditbeteiligungen des bisherigen Einzelunternehmers im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf die beiden Kinder übertragen werden.

Der Sohn erhält die Kommanditbeteiligung an der GmbH & Co. KG I, in welcher der Geschäftsbereich I weitergeführt wird, und die Tochter die Kommanditbeteiligung an der GmbH & Co. KG II, in welcher der Geschäftsbereich II weitergeführt werden soll.

Da die beiden Geschäftsbereiche jeweils in einer der beiden neu gegründeten GmbH & Co. KGs fortgeführt werden, kann davon ausgegangen werden, dass der gemeine Wert der Kommanditbeteiligung an den beiden GmbH & Co. KGs den gemeinen Werten der eingebrachten Geschäftsbereiche entspricht. Der Sohn wird somit Kommanditanteile im gemeinen Wert von 80 Mio. Euro erhalten (gemeiner Wert der Aktiva des Geschäftsbereichs I, laut Bilanz 100 Mio. Euro, abzüglich des gemeinen Werts der Verbindlichkeiten des Geschäftsbereichs I, laut Bilanz 20 Mio. Euro), wohingegen der gemeine Wert der Kommanditanteile der Tochter nur 70 Mio. Euro beträgt (gemeiner Wert der Aktiva des Geschäftsbereichs II, laut Bilanz 80 Mio. Euro, abzüglich des gemeinen Werts der Verbindlichkeiten des Geschäftsbereichs II, laut Bilanz 10 Mio. Euro). Der Sohn wird somit wertmäßig 10 Mio. Euro mehr erhalten als seine Schwester und muss daher an diese einen Ausgleich in Höhe von 5 Mio. Euro bezahlen. Hierfür nimmt der Sohn ein Darlehen in Höhe von 5 Mio. Euro zu fremdüblichen Konditionen bei einer Bank auf.

Die Ausgangs- und die Zielstruktur sind in den Abbildungen 2 und 3 zusammenfassend dargestellt.

3. Steuerliche Fragestellungen

Die Zielstruktur soll möglichst steuerneutral erreicht werden. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob die Übertragung der beiden Geschäftsbereiche auf die GmbH & Co. KGs zu einer Steuerbelastung mit *Ertragsteuern* (Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer), *Grunderwerbsteuer* oder *Umsatzsteuer* führen könnte. Bei der anschließenden Übertragung der Kommanditanteile vom Einzelunternehmer auf seine Kinder könnte zusätzlich zu den vorgenannten Steuerarten *Erbschaft- und Schenkungsteuer* anfallen. Die mit den Übertragungen verbundenen steuerlichen Fragestellungen werden nachfolgend im Einzelnen und nach Steuerarten getrennt geprüft. »

Ausgangsstruktur

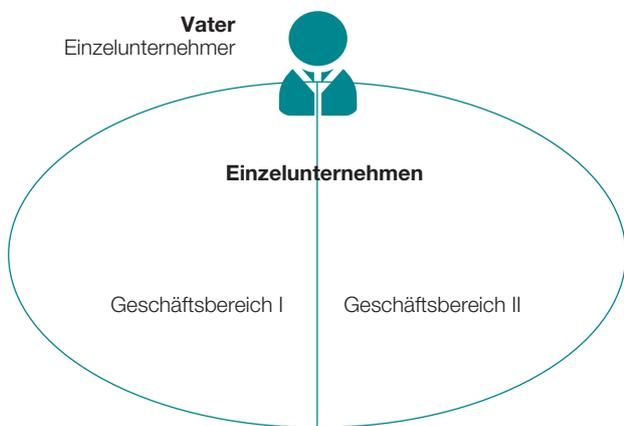


Abb. 2, Quelle: Eigene Darstellung

III. Steuerliche Würdigung

1. Schritt eins: Übertragung der Geschäftsbereiche auf zwei GmbH & Co. KGs

a) Ertragsteuern

Nach der allgemeinen Steuersystematik stellt die Einbringung von Vermögen (gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) beim übertragenden Rechtsträger grundsätzlich einen Veräußerungs- und beim übernehmenden Rechtsträger einen Anschaffungsvorgang dar¹. Dies bedeutet, dass bei Einbringungen die stillen Reserven im übertragenen Vermögen grundsätzlich aufgedeckt und (mit Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer) besteuert werden.

Anwendung auf den Sachverhalt: Im Sachverhalt wird das gesamte Einzelunternehmen auf die beiden GmbH & Co. KGs übertragen. Somit unterliegen nach der allgemeinen Steuersystematik grundsätzlich sämtliche stillen Reserven in den (bilanzierten und nicht-bilanzierten) Wirtschaftsgütern des Einzelunternehmens der Besteuerung. Stille Reserven in Höhe von 120 Mio. Euro (gemeiner Wert des Eigenkapitals, 150 Mio. Euro, abzüglich des Buchwerts des Eigenkapitals, 30 Mio. Euro) werden also grundsätzlich besteuert.

Allerdings kann die sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Zuge der Übertragung vermieden werden. Verbleiben nämlich das übertragene Vermögen und somit auch die stillen Reserven im Inland, besteht keine Notwendigkeit, diese unmittelbar bei der Übertragung aufzudecken und zu besteuern.

¹ Vgl. BMF vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 00.02 und die dort zitierte ständige Rechtsprechung des BFH.

Zielstruktur

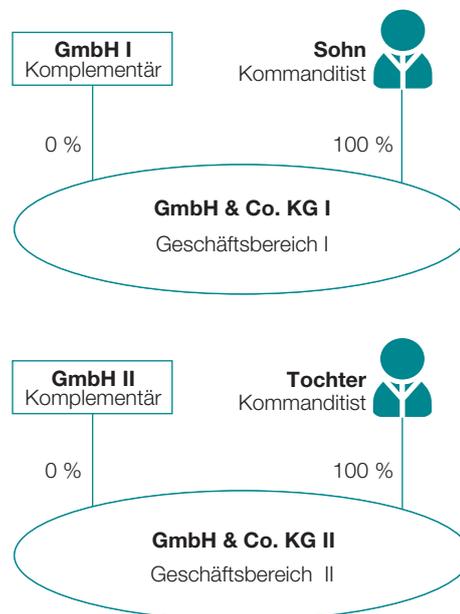


Abb. 3, Quelle: Eigene Darstellung

Gesetzlich normiert wird dieser steuersystematisch gerechtfertigte Besteuerungsaufschub beispielsweise in § 24 UmwStG, § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG. Aus allen drei Vorschriften ergibt sich die Möglichkeit bzw. Pflicht zur Buchwertfortführung und somit zur Vermeidung der Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt. Im Folgenden wird nacheinander die Anwendbarkeit der einzelnen Vorschriften auf den Sachverhalt geprüft.

aa) § 24 UmwStG

In sachlicher Hinsicht ist § 24 UmwStG nur anwendbar bei der Übertragung von Sachgesamtheiten, also Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Auch 100-%-Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören, gelten als Teilbetriebe². Somit ist zu prüfen, ob die beiden Geschäftsbereiche jeweils einen Teilbetrieb im Sinne des § 24 UmwStG darstellen.

Nach der zu dem Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 1 EStG entwickelten Auslegung ist unter einem Teilbetrieb ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein lebensfähig ist³. Die für den Betriebsteil geforderte Selbstständigkeit ist anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse zu prüfen⁴. Die Finanzverwaltung entlehnt den Teilbetriebs-

² Vgl. BMF vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.02 i.V.m. Rn. 15.05 f.

³ Ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH vom 2.8.1978, BStBl. II 1979, 15; BFH vom 24.4.1980, BStBl. II 1980, 690 und BFH vom 12.2.1992, BFH/NV 1992, 516.

⁴ Vgl. BFH vom 15.3.1984, BStBl. II 1984, 486.

begriff im UmwSt-Erlass jedoch dem europäischen Teilbetriebsbegriff⁵. Danach ist ein Teilbetrieb die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb darstellen. Ob der europäische Teilbetriebsbegriff auch im Regelungsbereich des § 24 UmwStG und insbesondere für Einbringungen ohne grenzüberschreitenden Bezug anwendbar ist, ist bislang nicht abschließend geklärt⁶.

Anwendung auf den Sachverhalt: Welcher Teilbetriebsbegriff im Bereich des § 24 UmwStG anzuwenden ist, ist bislang nicht abschließend geklärt. Darüber hinaus bestehen bei der Auslegung der Teilbetriebsdefinition erhebliche Rechtsunsicherheiten, die nur über eine verbindliche Auskunft vermieden werden können. Schließlich ist es im Sachverhalt auch in tatsächlicher Hinsicht zweifelhaft, ob die Geschäftsbereiche I und II einen Teilbetrieb darstellen. Soll die Besteuerung der stillen Reserven sicher vermieden werden, scheidet also eine Übertragung der beiden Geschäftsbereiche nach § 24 UmwStG aus.

bb) § 6 Abs. 3 EStG

Diese Norm ist nur bei einer unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten anwendbar. Als Sachgesamtheiten für Zwecke des § 6 Abs. 3 EStG gelten Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile, nicht dagegen 100-%-ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen. Im Übrigen ist die zu § 16 EStG entwickelte Auslegung des Teilbetriebsbegriffs entsprechend anwendbar⁷.

Anwendung auf den Sachverhalt: Im Sachverhalt ist zweifelhaft, ob die Geschäftsbereiche I und II einen Teilbetrieb darstellen. Soll die Besteuerung der stillen Reserven sicher vermieden werden, scheidet eine Übertragung der beiden Geschäftsbereiche nach § 6 Abs. 3 EStG aus.

cc) § 6 Abs. 5 EStG

Sind alle Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 EStG erfüllt, müssen zwingend die Buchwerte fortgeführt werden, d.h., es kommt nicht zur Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven. Nachfolgend werden die in Zusammenhang mit Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG relevanten Fragestellungen erläutert.

- Qualität der übertragenen Wirtschaftsgüter

Im Gegensatz zu § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG ist die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG in sachlicher Hinsicht nicht nur bei der Übertragung von Sachgesamtheiten, sondern auch und vorrangig bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern anwendbar⁸. Auch die Überführung bzw. Übertragung nicht-bilanzierter immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

(z.B. Patente, originärer Geschäfts- oder Firmenwert) fällt grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG⁹. Darüber hinaus ist es irrelevant, ob die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen sind oder ob es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt¹⁰.

Anwendung auf den Sachverhalt: Sämtliche bilanzierten und nicht-bilanzierten Wirtschaftsgüter der Geschäftsbereiche I und II sollen vom Einzelunternehmen auf eine der beiden GmbH & Co. KGs übertragen werden. Die unklare Teilbetriebseigenschaft der Geschäftsbereiche I und II ist für die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG irrelevant.

- Überführungs- bzw. Übertragungsmöglichkeiten und Übergang von stillen Reserven

Darüber hinaus ist die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG nur einschlägig, wenn einer der in § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG normierten Tatbestände (Überführungen im Sinne des § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG bzw. Übertragungen im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) vorliegen. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es, eine Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, wenn das Wirtschaftsgut in einem inländischen Betriebsvermögen verbleibt und dort der Einkommensteuer unterliegt.¹¹

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG unterscheidet danach, ob im Rahmen der Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern stille Reserven auf einen anderen Rechtsträger übergehen (Rechtsträgerwechsel) oder nicht. Denn aus steuersystematischer Sicht sollten die stillen Reserven von dem Rechtsträger versteuert werden, der sie erwirtschaftet hat.

Bei Überführungen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG findet kein Rechtsträgerwechsel statt. Die stillen Reserven sind also vor und nach der Überführung demselben Rechtsträger zuzuordnen. Aus steuersystematischer Sicht bedarf es daher nicht zwingend einer Besteuerung der stillen Reserven.

Bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG dagegen kommt es zu einem Rechtsträgerwechsel. In diesen Fällen muss die verursachungsgerechte Besteuerung der stillen Reserven (zumindest für einen gewissen Zeitraum) sichergestellt werden. Die hierfür erforderliche Zuordnung der stillen Reserven erfolgt regelmäßig durch Erstellung einer (negativen) *Ergänzungsbilanz*. In diesen Fällen ist eine Sperrfrist nicht erforderlich. In allen anderen Fällen ist die eine Sperrfrist zu beachten, welche drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums, in dem die Übertragung erfolgte, »

5 Vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 15.02.

6 Vgl. Schmitt in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz: Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Auflage 2018, § 24 UmwStG Rn. 61.

7 Vgl. Ehmcke in: Blümich: EStG, 147. EL Mai 2019, § 6 EStG Rn. 1236, 1237.

8 Vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 6 und Rn. 12; zu einem eventuellen Ausschließlichkeitsverhältnis der Vorschriften vgl. Kulosa in: Schmidt: EStG, 38. Auflage 2019, § 6 EStG Rn. 710.

9 Vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 4 und Rn. 12.

10 Vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 10.

11 Ob auch Übertragungen auf (personen- und beteiligungsidentische) *Schwesterpersonengesellschaften* in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG fallen, ist bislang nicht abschließend geklärt. Die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 18 und BMF-Schreiben vom 29.10.2010, BStBl. I 2010, 1206) und auch der I. Senat des BFH (vgl. BFH vom 25.11.2009, BStBl. II 2010, 471) verneinen die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Der IV. Senat des BFH (vgl. BFH vom 15.4.2010, BStBl. II 2010, 971) dagegen hält in diesen Fällen § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG für anwendbar. Der I. Senat des BFH hat die Rechtsfrage zwischenzeitlich dem BVerfG zur Klärung vorgelegt (vgl. BFH vom 10.4.2013, BStBl. II 2013, 1004; Az. BVerfG 2 BvL 8/13). Ob eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften möglich ist, ist derzeit noch nicht endgültig höchstichterlich geklärt.

endet (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Eine Zuordnung der stillen Reserven zum Einbringenden durch eine (negative) Ergänzungsbilanz (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) ist nach herrschender Meinung jedoch nur möglich, wenn es im Übertragungszeitpunkt zu einer interpersonellen Verlagerung von stillen Reserven kommt¹². Gerade bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern von einem Einzelunternehmen auf eine GmbH & Co. KG, bei der der übertragende Einzelunternehmer alleiniger (100-%-)Kommanditist ist, kommt es jedoch nicht zu einer solchen Verlagerung. Die Erstellung einer Ergänzungsbilanz kommt daher nicht infrage. Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist dennoch in diesen Fällen nicht anwendbar¹³. Denn ein auf den Übertragungszeitpunkt rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG scheidet aufgrund des fehlenden interpersonellen Überbringens von stillen Reserven aus¹⁴.

Zudem sollen die stillen Reserven auch nach der Übertragung der Einkommensteuer unterliegen und nicht auf eine Körperschaft übergehen, die der Besteuerung mit der, im Vergleich zur Einkommensteuer, niedrigeren Körperschaftsteuer unterliegt. Dies wird durch die sogenannte Körperschaftsklausel (§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG) sichergestellt: Stille Reserven, die im Übertragungszeitpunkt oder innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung (Sperrfrist II) auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsträger übergehen, werden auf den Übertragungszeitpunkt aufgedeckt und mit Einkommensteuer besteuert.

Anwendung auf den Sachverhalt: Alle aktiven Wirtschaftsgüter der Geschäftsbereiche I und II werden vom Einzelunternehmen auf eine der beiden GmbH & Co. KGs übertragen, bei denen der Einzelunternehmer jeweils alleiniger (100-%-)Kommanditist ist. Die stillen Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern verbleiben also in einem inländischen Betriebsvermögen und es kommt nicht zu einer interpersonellen Verlagerung von stillen Reserven. Die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG findet daher keine Anwendung. In den Gesamthandsbilanzen der beiden GmbH & Co. KGs werden die übertragenen Wirtschaftsgüter mit ihren steuerlichen Buchwerten angesetzt. Die Erstellung einer (negativen) Ergänzungsbilanz für den Einzelunternehmer entfällt. Die Sperrfrist II des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG (Körperschaftsklausel) bleibt zu beachten.

- Art der Gegenleistung

Eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern mit Rechtsträgerwechsel nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist nach dem Gesetzeswortlaut nur möglich, wenn die Übertragung *unentgeltlich* oder *gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten* erfolgt.

- Unentgeltlichkeit

Eine Übertragung von Wirtschaftsgütern qualifiziert als unentgeltlich, wenn dafür keinerlei Gegenleistung gewährt wird. Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn neben aktiven auch

passive Wirtschaftsgüter (beispielsweise Verbindlichkeiten) übertragen werden¹⁵. Werden folglich, wie in dem Sachverhalt der vorliegenden Fallstudie, Verbindlichkeiten mitübertragen, liegt zumindest teilweise ein entgeltlicher Vorgang vor, der zur Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven führt¹⁶. Inwieweit bei teilentgeltlichen Übertragungen stille Reserven aufzudecken sind, ist strittig. Die Finanzverwaltung¹⁷ und auch der X. Senat des BFH¹⁸ vertreten die sogenannte *reine* oder *strenge Trennungstheorie*. Danach bestimmt sich die Entgeltlichkeitsquote und somit die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven nach dem Verhältnis zwischen Gegenleistung (Entgelt) und Verkehrswert des Wirtschaftsguts.

Der IV. Senat des BFH¹⁹ dagegen hat für die Berechnung der aufzudeckenden stillen Reserven die sogenannte *modifizierte Trennungstheorie* abgeleitet, die jedoch von der Finanzverwaltung bislang nicht angewandt wird²⁰. Danach kommt es nur insoweit zur Aufdeckung von stillen Reserven, als das Entgelt den gesamten Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts übersteigt. Die Höhe der nach der modifizierten Trennungstheorie aufzudeckenden stillen Reserven ist also regelmäßig niedriger als bei Anwendung der reinen Trennungstheorie.

Aufgrund der dargestellten Unstimmigkeiten zwischen der Rechtsauffassung des X. Senats (reine bzw. strenge Trennungstheorie) und der des IV. Senats (modifizierte Trennungstheorie) hat der X. Senat²¹ die Rechtsfrage dem Großen Senat des BFH zur Entscheidung vorgelegt und wegen ihrer grundlegenden Bedeutung auch das BMF zum Beitritt aufgefordert (Az.: GrS 1/16). Noch bevor der Große Senat entscheiden konnte, hat die Finanzverwaltung jedoch der Klage abgeholfen. Die dem Vorlagebeschluss zugrunde liegenden Verfahren sind damit ohne eine klärende Entscheidung des Großen Senats beendet worden²². Dies ist eine für die Steuerpflichtigen sehr unbefriedigende Situation. Allerdings sind nunmehr zwei neue Verfahren beim BFH anhängig (Az. X R 18/18 und X R 19/18). Die Rechtslage ist momentan also weiter ungeklärt.

Anwendung auf den Sachverhalt: Folgt man der reinen Trennungstheorie, wären im Geschäftsbereich I von den gesamten stillen Reserven in Höhe von 60 Mio. Euro 20 %, also 12 Mio. Euro aufzudecken. Die Entgeltlichkeitsquote in Höhe von 20 % ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen den gemeinen Werten der übernommenen Verbindlichkeiten (20 Mio. Euro) zur Summe der gemeinen Werte der übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter (100 Mio. Euro). Im Geschäftsbereich II wären von den gesamten stillen Reserven in Höhe von 60 Mio. Euro 12,5 %, also 7,5 Mio. Euro aufzudecken. Auch für den Geschäftsbereich II ergibt sich die Entgeltlichkeitsquote in Höhe von 12,5 % aus dem Verhältnis zwischen den gemeinen Werten der übernommenen Verbindlichkeiten (10 Mio. Euro) zur Summe der gemeinen Werte der übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter (80 Mio. Euro). ➤

12 Vgl. Niehus/Wilke in: Herrmann/Heuer/Raupach: EStG/KStG, 294. Ergänzungslieferung 2019, § 6 EStG Rn. 1634 und die dort zitierten Rechtsprechungs- und Literaturnachweise.

13 Vgl. BFH vom 31.7.2013, BStBl. 2015 II, 450 und H 6.15 EStH, Stichwort „Einmann-GmbH & Co. KG“.

14 Vgl. Niehus/Wilke in: Herrmann/Heuer/Raupach: EStG/KStG, 294. Ergänzungslieferung 2019, § 6 EStG Rn. 1634, Stichwort „Spätere Verlagerung stiller Reserven“.

15 Vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 15.

16 Vgl. Kulosa in: Schmidt: EStG, 38. Auflage 2019, § 6 EStG Rn. 696.

17 Vgl. BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 15.

18 Vgl. BFH vom 27.10.2015, BStBl. II 2016, 81.

19 Vgl. BFH vom 19.9.2012, BFH/NV 2012, 1880.

20 Vgl. BMF-Schreiben vom 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164.

21 Vgl. BFH vom 27.10.2015, BStBl. II 2016, 81.

22 Vgl. Beschluss des BFH vom 10.10.2018, BFH/NV 2018, 1281.

Nach der modifizierten Trennungstheorie käme es weder im Geschäftsbereich I noch im Geschäftsbereich II zu einer Aufdeckung stiller Reserven, da die übertragenen Verbindlichkeiten (Geschäftsbereich I: 20 Mio. Euro; Geschäftsbereich II: 10 Mio. Euro) jeweils die Buchwerte der übertragenen Aktiva (Geschäftsbereich I: 40 Mio. Euro; Geschäftsbereich II: 20 Mio. Euro) nicht übersteigen.

Um die soeben dargestellte Rechtsunsicherheit zu vermeiden, sind steuerliche Gestaltungsmaßnahmen erforderlich. Die Verbindlichkeiten werden daher nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KGs übertragen, sondern zivilrechtlich zurückbehalten und in das Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei den GmbH & Co. KGs überführt. Die Überführung der Verbindlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen erfolgt (steuerneutral) nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG.

- Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten

Eine Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten stellt wirtschaftlich betrachtet einen Tausch dar und ist somit grundsätzlich ein entgeltlicher Vorgang. Dennoch kommt es im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven, da die Wirtschaftsgüter auch nach dem Tausch unternehmerisch verwendet werden²³.

Ob für die Übertragung Gesellschaftsrechte gewährt werden, hängt vom Charakter des im Zusammenhang mit der Übertragung angesprochenen Kapitalkontos ab.

Ein Beteiligungskonto vermittelt im Wesentlichen Stimmrechte und eine Teilhabe an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft. In der Praxis findet man Beteiligungskonten häufig unter der Bezeichnung *Kapitalkonto I*. Wird die Übertragung von Wirtschaftsgütern also auf dem Kapitalkonto I gebucht, ist darin regelmäßig eine Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu sehen.

Neben dem Kapitalkonto I wird in der Praxis meist noch ein variables Kapitalkonto geführt (häufig bezeichnet als *Kapitalkonto II*). Eine Buchung auf einem solchen führt nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten²⁴. Die teilweise Buchung über ein variables Kapitalkonto neben dem Kapitalkonto I ist für die Buchwertfortführung unschädlich²⁵. Die gleichen Grundsätze gelten bei einer teilweisen Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto. Stille Reserven werden also in diesen Fällen nicht aufgedeckt. Daneben werden regelmäßig auch Gesellschafterdarlehenskonten unterhalten, welche ebenfalls keine Gesellschaftsrechte gewähren. Durch eine Verbuchung auf diesen Konten wird eine Darlehensforderung begründet. Daher liegt ein entgeltlicher Vorgang vor, der zu einer (teilweisen) Realisierung der stillen Reserven führt.

Anwendung auf den Sachverhalt: Der Einzelunternehmer kann seine aktiven Wirtschaftsgüter entweder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich auf die GmbH & Co. KGs übertragen, um die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3

EStG zu erfüllen. In die Überlegung, ob die aktiven Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der beiden GmbH & Co. KGs übertragen werden, sind auch umsatzsteuerliche Aspekte einzubeziehen²⁶. Problematisch sind jedoch die Verbindlichkeiten, die in den Geschäftsbereichen I und II vorhanden sind, da diese als Gegenleistung bzw. Entgelt qualifizieren. Werden diese Verbindlichkeiten in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KGs mit übertragen, kommt es zu einer (teilweisen) Aufdeckung von stillen Reserven. Die Verbindlichkeiten werden daher zivilrechtlich zurückbehalten und als negatives Vermögen in das Sonderbetriebsvermögen des Einzelunternehmers bei den GmbH & Co. KGs überführt (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG).

dd) Zusammenfassende Betrachtung

Der Einzelunternehmer kann die aktiven Wirtschaftsgüter der Geschäftsbereiche I und II unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten steuerneutral in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG I bzw. II übertragen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG). Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten werden die Verbindlichkeiten der Geschäftsbereiche I und II in das Sonderbetriebsvermögen des Einzelunternehmers bei der GmbH & Co. KG I bzw. II überführt. Auch diese Überführung erfolgt steuerneutral (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG). Eine Belastung mit Ertragsteuern entsteht somit nicht.

In den Gesamthandsbilanzen der GmbH & Co. KGs werden die übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter jeweils mit ihren Buchwerten angesetzt. In den Abbildungen 4 und 5 werden die (vereinfachten) *steuerlichen Bilanzen* der beiden GmbH & Co. KGs nach Durchführung des ersten Strukturierungsschritts zum Übertragungszeitpunkt dargestellt.²⁷

b) Grunderwerbsteuer

Wechselt das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück, ist dies grundsätzlich ein steuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG. Geht allerdings ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand über, wird die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Alleineigentümer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 GrEStG), denn insoweit hat sich das Eigentum an dem Grundstück wirtschaftlich betrachtet nicht geändert. Allerdings ist § 5 Abs. 3 GrEStG zu beachten: Demnach geht die Steuerbefreiung rückwirkend verloren, soweit sich der Anteil des Übertragenden am Anteil der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren vermindert.

Zusammenfassende Betrachtung: Die Grundstücke, die in den Geschäftsbereichen I und II des Einzelunternehmens vorhanden sind, werden nach der Übertragung dem Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG I bzw. II zugeordnet. Trotz dieses Eigentumswechsels wird keine Grunderwerbsteuer erhoben, da der Einzelunternehmer alleiniger Kommanditist der GmbH & Co. KG I bzw. II ist.

23 Vgl. Kulosa in: Schmidt: EStG. 38. Auflage 2019, § 6 EStG Rn. 698.

24 Vgl. BMF vom 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684.

25 Vgl. BMF vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 16.

26 Vgl. Abschnitt III.1.c).

27 Die Beteiligungen des Einzelunternehmers an den Komplementär-GmbHs befinden sich ebenfalls im Sonderbetriebsvermögen, werden jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht abgebildet.

GmbH & Co. KG I			
Gesamthandsbilanz GmbH & Co. KG I (in Mio. Euro)			
Aktiva Bereich I	40	Kapital	40
Summe	40	Summe	40

Sonderbilanz des Einzelunternehmers bei der GmbH & Co. KG I (in Mio. Euro)			
Negatives Kapital	20	Passiva Bereich I	20
Summe	20	Summe	20

Abb. 4, Quelle: Eigene Darstellung

GmbH & Co. KG II			
Gesamthandsbilanz GmbH & Co. KG II (in Mio. Euro)			
Aktiva Bereich II	20	Kapital	20
Summe	20	Summe	20

Sonderbilanz des Einzelunternehmers bei der GmbH & Co. KG II (in Mio. Euro)			
Negatives Kapital	10	Passiva Bereich II	10
Summe	10	Summe	10

Abb. 5, Quelle: Eigene Darstellung

c) Umsatzsteuer

Ob die *Übertragung* von Wirtschaftsgütern einen umsatzsteuerbaren Tatbestand darstellt, hängt im Wesentlichen davon ab, ob ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt. Werden für die Einbringung von Wirtschaftsgütern *Gesellschaftsrechte* gewährt, handelt es sich um eine entgeltliche Leistung, wenn die Wirtschaftsgüter vor der Einbringung bereits einem Unternehmen zugeordnet waren²⁸. Die Gewährung einer Beteiligung an der Gesellschaft oder auch die Übernahme von Schulden des Gesellschafters durch die Gesellschaft gelten als Entgelt²⁹. Die Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt somit grundsätzlich einen steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dar. Sind keine Steuerbefreiungen (§ 4 UStG) anwendbar, muss der einbringende Unternehmer folglich Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Der empfangende Unternehmer kann diese Umsatzsteuer, bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 15 UStG, regelmäßig als Vorsteuer geltend machen. Eine definitive Steuerbelastung ergibt sich aus dem Einbringungsvorgang daher grundsätzlich nicht.

Sind Gegenstand der Einbringung nicht lediglich einzelne Wirtschaftsgüter, sondern ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb, kann die Übertragung als *Geschäftsveräußerung im Ganzen* gewertet werden. Die Übertragung ist dann nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG). Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt regelmäßig vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden und der Erwerber die unternehmerische Tätigkeit ohne großen finanziellen Aufwand fortsetzen kann³⁰. Auch nach europarechtlicher Auslegung liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn die Summe der übertragenen Wirtschaftsgüter „ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem

eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann“³¹. Ein gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn der Unternehmensteil vom Erwerber als selbstständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann. Ob bereits im übertragenden Unternehmen ein organisatorisch selbstständiger Unternehmensteil bestand, ist unerheblich. Liegt einkommensteuerlich ein Teilbetrieb vor, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass auch umsatzsteuerlich ein gesondert geführter Betrieb gegeben ist³².

Werden Wirtschaftsgüter ohne Gegenleistung, d.h. insbesondere ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten oder ohne Übernahme von Verbindlichkeiten übertragen, liegt ein *unentgeltlicher Vorgang* vor. Diese unentgeltliche Übertragung führt regelmäßig zu einer unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die unentgeltliche Wertabgabe ist steuerbar und – mangels Steuerbefreiung – auch steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind die Wiederbeschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Übertragung heranzuziehen (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Da der übertragende Unternehmer über die unentgeltliche Wertabgabe keine Rechnung stellen darf, kann der aufnehmende Unternehmer auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen³³. Darüber hinaus kann die Umsatzsteuer auf die unentgeltlichen Wertabgaben beim übertragenden Unternehmer nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden (§ 12 Nr. 3 EStG). Die Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe wird somit definitiv.

Auch bei unentgeltlichen Übertragungen wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt³⁴. ➤

28 Vgl. Robisch in: Bunjes: UStG, 18. Auflage 2019, § 1 UStG Rn. 70.
 29 Vgl. Abschnitt 1.6 Abs. 2 Satz 6 UStAE.
 30 Vgl. Robisch in: Bunjes: UStG, 18. Auflage 2019, § 1 UStG Rn. 121 und Abschnitt 1.5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStAE.

31 EuGH vom 10.11.2011, C-444/10, BStBl. II 2012, 848; vgl. auch Schriever, DStR 2011, 2197 f., und Förster, DStR 2012, 387.
 32 Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 6 Sätze 1, 2 und 4 UStAE.
 33 Vgl. Abschnitt 3.2 Abs. 2 Sätze 5 und 6 UStAE.
 34 Vgl. Robisch, in: Bunjes, UStG, 18. Auflage 2019, § 1 UStG Rn. 117a.

Anwendung auf den Sachverhalt: Angenommen, die gemeinen Werte entsprechen den Wiederbeschaffungskosten, dann fielen für die Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter des Geschäftsbereichs I Umsatzsteuer in Höhe von 19 Mio. Euro (19 % von 100 Mio. Euro) und für die Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter des Geschäftsbereichs II Umsatzsteuer in Höhe von 15,2 Mio. Euro (19 % von 80 Mio. Euro) an. Da der Einzelunternehmer keine Rechnungen an die GmbH & Co. KGs stellen darf, würde diese Umsatzsteuerbelastung mangels Vorsteuerabzugsberechtigung definitiv. Damit die drohende Umsatzsteuerbelastung nicht zum Stolperstein für die gesamte Gestaltung wird, ist es erforderlich, dass die Übertragung der beiden Geschäftsbereiche eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) darstellt. Da – mit Ausnahme der Verbindlichkeiten – sämtliche Wirtschaftsgüter vom Einzelunternehmen auf die GmbH & Co. KGs übertragen werden, kann davon ausgegangen werden, dass die Übertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen qualifiziert und somit keine Umsatzsteuer anfällt, denn die erwerbenden Kinder können die beiden Geschäftsbereiche des Einzelunternehmens des Vaters ohne größere finanzielle Aufwendungen fortsetzen. Die im Sonderbetriebsvermögen zurückbehaltenen Verbindlichkeiten stellen regelmäßig keine wesentlichen Grundlagen dar und stehen daher einer Qualifikation als Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht entgegen. Zur Vermeidung von Risiken kommt alternativ eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Betracht.

Nach der Übertragung ist nicht der Einzelunternehmer, sondern die GmbH & Co. KG I bzw. II Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, denn der Einzelunternehmer als Gesellschafter und die GmbH & Co. KG I bzw. II selbst können nicht bezüglich der gleichen Umsätze Unternehmer sein³⁵.

Die *Überführung* von Wirtschaftsgütern aus einem Einzelunternehmen in das Sonderbetriebsvermögen des Einzelunternehmers bei einer Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG ist in der Regel nicht umsatzsteuerbar, da das Wirtschaftsgut das Unternehmen nicht verlässt³⁶. Ändern sich jedoch die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse des überführten Wirtschaftsguts durch eine andere Verwendung, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 15a UStG vorzunehmen. Überdies ist zu prüfen, ob der Einzelunternehmer auch nach der Übertragung noch Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist. Wird das Wirtschaftsgut der Mitunternehmerschaft gegen ein gewinnunabhängiges Sonderentgelt überlassen, bleibt der Übertragende umsatzsteuerlicher Unternehmer³⁷. Bei unentgeltlicher Überlassung dagegen liegt ein Gesellschafterbeitrag vor, der durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten wird. Der Übertragende ist daher aus der Überlassung des Wirtschaftsguts auch kein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG mehr³⁸. Dies würde grundsätzlich unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG oder nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (sogenannte

Nutzungsentnahme) zu einer unentgeltlichen Wertabgabe führen (vgl. die vorstehenden Ausführungen in diesem Abschnitt).

Anwendung auf den Sachverhalt: Da die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten regelmäßig nicht mit Vorsteuern belegt sind (§ 4 Nr. 8 lit. a UStG), kann es vorliegend zu keiner Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG oder der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG bzw. gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG kommen.

Zusammenfassende Betrachtung: Der Einzelunternehmer überträgt die aktiven Wirtschaftsgüter der Geschäftsbereiche I und II in das Gesamthandsvermögen der beiden GmbH & Co. KGs. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt entweder ein Leistungsaustausch (gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten) oder eine unentgeltliche Wertabgabe (unentgeltliche Übertragung) vor. Zur Vermeidung von steuerlichen Risiken ist eine Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vorzuziehen. Die aktiven Wirtschaftsgüter können in beiden Fällen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ohne definitive Umsatzsteuerbelastung auf die beiden GmbH & Co. KGs übertragen werden. Die Überführung der Verbindlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen des Einzelunternehmers bei den GmbH & Co. KGs führt grundsätzlich dazu, dass der Einzelunternehmer selbst kein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG mehr ist. Mangels eines in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs im Hinblick auf die Verbindlichkeiten führt dies jedoch zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen. ♦



Prof. Dr. Sabine Aßmann ist seit 2010 Professorin im Studiengang Steuern und Wirtschaftsprüfung an der Hochschule Pforzheim. Nach ihrem Studium an der Hochschule Pforzheim war sie u.a. als Steuerberaterin bei verschiedenen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzleien tätig. Die Promotion erfolgte an der Universität Mannheim.

Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz. Sein Schwerpunkt ist die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschaftern bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Umstrukturierungen sowie beim Kauf und Verkauf von Unternehmen. Seit 2016 ist er Lehrbeauftragter an der Hochschule Pforzheim.

KEYWORDS

Betriebsvermögen • Einbringung • Generationen • Nachfolge • Steuerliche Risiken • Überführung • Unternehmerfamilie • Vorweggenommene Erbfolge • Wirtschaftsgüter

35 Vgl. Korn in: Bunjes, UStG, 18. Auflage 2019, § 2 UStG Rn. 15.

36 Vgl. Förster, DStR 2012, 382.

37 Vgl. Abschnitt 1.6 Abs. 3 UStAE.

38 Vgl. Förster, DStR 2012, 381.