

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

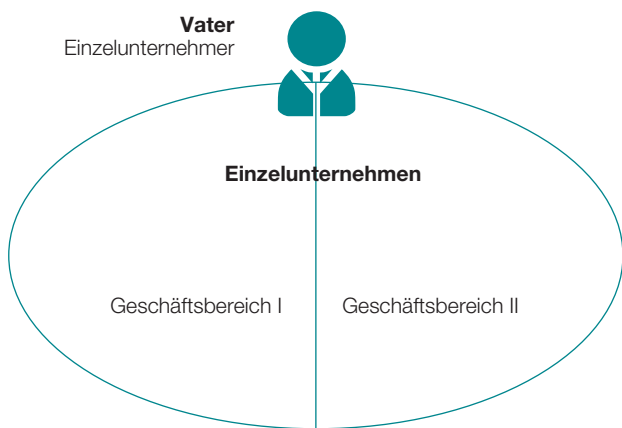


Abb. 2, Quelle: Eigene Darstellung

Zielstruktur

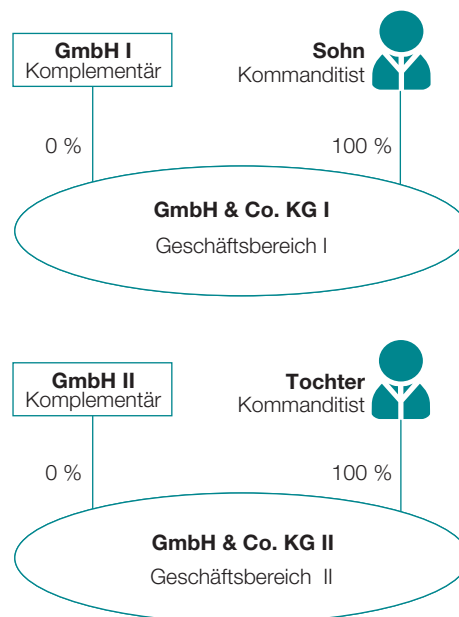


Abb. 3, Quelle: Eigene Darstellung

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.

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-

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

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.

ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBS- VERMÖGEN IM RAHMEN DER VORWEGGENOMMENEN ERBfolge

FALLSTUDIE (II)

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

ABSTRACT

In Teil I unseres Beitrags (FuS 01/2020) haben wir die Übertragung von unterschiedlichen Geschäftsbereichen auf zwei Personengesellschaften dargestellt. In diesem Beitrag soll die unentgeltliche Übertragung der Kommanditbeteiligungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge behandelt werden. 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.

2. Schritt zwei: Übertragung der Kommanditbeteiligungen auf die Kinder

a) Ertragsteuern (Einkommen- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag)

Wird eine betriebliche Sachgesamtheit, also ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil, unentgeltlich übertragen, führt dies grundsätzlich nicht zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven im übertragenen Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG). Dies bedeutet, dass beim Übertragenden kein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nach § 16 EStG entsteht (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG) und der Rechtsnachfolger die Buchwerte des übertragenen Vermögens fortführt (§ 6 Abs. 3 Satz 3 EStG; sogenannte Fußstapfentheorie).

Die Übertragung einer begünstigten betrieblichen Sachgesamtheit im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG liegt nur vor, wenn alle **wesentlichen Betriebsgrundlagen** übertragen werden. Ein Wirtschaftsgut stellt eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es seiner Funktion nach für die Betriebsfortführung erforderlich ist (funktionale Betrachtungsweise). Auf das Vorhandensein

von stillen Reserven kommt es nicht an¹. Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils kommt § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur zur Anwendung, wenn neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen mitübertragen wird².

Betriebliche Sachgesamtheiten werden oft bereits zu Lebzeiten an die nachfolgende Generation übertragen, um die Vermögensverhältnisse frühzeitig zu regeln (sogenannte vorweggenommene Erbfolge). Bei Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge werden i.d.R. **Leistungen** vereinbart, insbesondere um den Lebensstandard des Übertragenden und dessen Ehegatten zu sichern und um Erben bzw. Dritte abzufinden. Dies sind beispielsweise Versorgungsleistungen (insbesondere Rentenzahlungen), der Vorbehalt oder die Einräumung von Nutzungsrechten (vor allem Nießbrauchs- oder Wohnrechte) sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten und Ausgleichs- oder Abstandsverpflichtungen.

Werden derartige Leistungen vereinbart, hängt die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG davon ab, ob die Leistung als entgeltlich oder unentgeltlich qualifiziert. Eine entgeltliche Leistung führt zu einem Veräußerungsgeschäft beim Übertragenden und zu einem Anschaffungsgeschäft beim Übernehmer. Eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG scheidet also aus. Nur bei unentgeltlichen Leistungen ist die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG möglich.

Ob eine Leistung entgeltlich oder unentgeltlich ist, hängt von deren Ausgestaltung ab. So führt die Einräumung von Versorgungsleistungen oder Nutzungsrechten i.d.R. zu unentgelt-

INHALT

- 2. Schritt zwei: Übertragung der Kommanditbeteiligungen auf die Kinder
 - a) Ertragsteuern (Einkommen- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag)
 - b) Grunderwerbsteuer
 - c) Umsatzsteuer
 - d) Erbschaft- und Schenkungsteuer

IV. Zusammenfassung

¹ Vgl. BMF vom 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, Rn. 3; Ehmcke, in: Blümich, EStG, 148. EL Juli 2019, § 6 EStG Rn. 1222e; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 38. Auflage 2019, § 6 EStG Rn. 645.

² Vgl. BMF vom 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, Rn. 4.

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

Sonderbilanz des Sohns bei der GmbH & Co. KG I (in Mio. EUR)			
Negatives Kapital	25	Passiva Bereich I	20
		Bankverbindlichkeit aus Gleichstellungsgeld	5
Summe	25	Summe	25

Abb. 1, Quelle: Eigene Darstellung

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

Sonderbilanz der Tochter bei der GmbH & Co. KG II (in Mio. EUR)			
Negatives Kapital	10	Passiva Bereich II	10
Summe	10	Summe	10

Abb. 2, Quelle: Eigene Darstellung

lichen Übertragungen³. Ausgleich- und Abstandsverpflichtungen werden als Gegenleistung gewertet, führen also zu Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften⁴. Die Übernahme von Verbindlichkeiten stellt i.d.R. ebenfalls einen entgeltlichen Erwerb dar⁵. Wird allerdings Betriebsvermögen als Sachgesamtheit übertragen, sind also Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile Gegenstand der Übertragung, führen die zusammen mit der Sachgesamtheit übertragenen betrieblichen Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht zu einem entgeltlichen Vorgang⁶ (sogenannte Einheitstheorie).⁷

Sind betriebliche Sachgesamtheiten Gegenstand der Übertragung, führt eine entgeltliche Leistung (z.B. Abstands- oder Gleichstellungsgelder) nicht immer zu einem Veräußerungs- bzw. Anschaffungsgeschäft. Bei betrieblichen Sachgesamtheiten wird nämlich die Höhe der entgeltlichen Leistung mit der Höhe des (steuerlichen) Buchwerts des Kapitalkontos verglichen (Einheitstheorie): Übersteigt die entgeltliche Leistung das Kapitalkonto, kommt es zu einem Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG für den Übertragenden und zu Anschaffungskosten für den Übernehmer. Liegt die entgeltliche Leistung dagegen unter dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos bzw. ist sie genauso hoch wie dessen Buchwertes, kommt es nicht zu einem Veräußerungs- bzw. Anschaffungsgeschäft. Vielmehr sind in diesem Fall die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG)⁸.

Anwendung auf den Sachverhalt: Das Gleichstellungsgeld in Höhe von 5 Mio. EUR, das der Sohn an seine Schwester

bezahlen muss, stellt grundsätzlich eine entgeltliche Leistung dar⁹. Der Sohn erhält im Rahmen der Übertragung ein steuerliches Kapitalkonto im Wert von 20 Mio. EUR (Buchwert der Aktiva des Geschäftsbereichs I, 40 Mio. EUR, abzüglich des Buchwerts der Passiva des Geschäftsbereichs I, 20 Mio. EUR). Der Sohn bezahlt dafür 5 Mio. EUR in Form des Gleichstellungsgelds an seine Schwester. Da das Gleichstellungsgeld den Buchwert des Kapitalkontos nicht übersteigt, liegt insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor¹⁰. Somit muss der Einzelunternehmer keinen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG versteuern und der Sohn hat die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Das Darlehen in Höhe von 5 Mio. EUR, das der Sohn zur Finanzierung des Gleichstellungsgelds an seine Schwester bei der Bank aufgenommen hat, führt zu einer Betriebsschuld, die der Sohn in seiner Sonderbilanz zu passivieren hat. Die Schuldzinsen an die Bank sind somit als Betriebsausgaben abziehbar¹¹. Die Tochter vereinnahmt das Gleichstellungsgeld in ihrer privaten Vermögenssphäre, es stellt für sie also keine Betriebseinnahme dar.

Zusammenfassende Betrachtung: Der Einzelunternehmer schenkt jeweils seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der GmbH & Co. KG I bzw. II (einschließlich der Verbindlichkeiten sowie der Beteiligungen an den Komplementär-GmbHs im Sonderbetriebsvermögen) an seine Kinder, auf welche dadurch alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG sind somit erfüllt. Es kommt zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven.

Nach der Übertragung der Anteile an den beiden GmbH & Co. KGs ergeben sich daher vorstehende (vereinfachte) steuerliche **Bilanzen** für die GmbH & Co. KG I bzw. II.¹² ➤

3 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Rn. 4 f. und Rn. 10.

4 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Rn. 7 f.

5 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Rn. 9.

6 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Rn. 29.

7 Ausnahmsweise führen betriebliche Verbindlichkeiten, die zusammen mit einer betrieblichen Sachgesamtheit übertragen werden, zu einem entgeltlichen Geschäft, wenn ein negatives Kapitalkonto übertragen wird und zusätzlich Abstands- oder Gleichstellungsgelder bezahlt werden (vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, Rn. 80).

8 Vgl. BMF vom 13.1.1993, Rn. 35 ff.

9 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Rn. 7.

10 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Rn. 38.

11 Vgl. BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 39 f.

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

b) Grunderwerbsteuer

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nicht nur unmittelbare Grundstücksübertragungen, sondern auch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen, in deren Vermögen sich ein inländisches Grundstück befindet (§ 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG). Die Vorschriften zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen sind in ihrer gesetzlichen Reihenfolge zu prüfen: Primär ist die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG anzuwenden, subsidiär zunächst die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG und zuletzt die Vorschrift des § 1 Abs. 3a GrEStG¹³.

Nach § 1 Abs. 2a GrEStG liegt grundsätzlich ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor, wenn sich der Gesellschafterbestand an einer Personengesellschaft, in deren steuerliches Vermögen sich ein inländisches Grundstück befindet, innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar um mindestens 95% verändert. Von dieser Vorschrift werden grundsätzlich auch Schenkungen erfasst. Lediglich der Erwerb von Anteilen von Todes wegen bleibt bei der Ermittlung der 95%-Grenze außer Betracht (§ 1 Abs. 2a Satz 6 GrEStG).

Um eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer einerseits sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits zu vermeiden, sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes allerdings von der Grunderwerbsteuer befreit (§ 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG). Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist auch auf die Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften anwendbar¹⁴. Dabei spielt es keine Rolle, dass bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften mit inländischem Grundvermögen Gegenstand der Besteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz der Gesellschaftsanteil selbst ist. Im Grunderwerbsteuergesetz hingegen wird der Grundstücksübergang fingiert (§ 1 Abs. 2a GrEStG), denn Zweck der Befreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist es, eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits sowie Grunderwerbsteuer andererseits zu vermeiden.

Auf die Einbringung der Grundstücke durch den Einzelunternehmer in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KGs (erster Strukturierungsschritt) wurde wegen § 5 Abs. 2 GrEStG keine Grunderwerbsteuer erhoben¹⁵. Auch wenn eine Schenkung innerhalb der Fünfjahresfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG erfolgt, kommt es nicht zu einer Nacherhebung von Grunderwerbsteuer, d.h. § 5 Abs. 3 GrEStG findet in Schenkungsfällen keine Anwendung – es fehlt an der für § 5 Abs. 3 GrEStG erforderlichen Steuerumgehungsmöglichkeit. Denn wären die Grundstücke direkt vom Einzelunternehmer an die Kinder geschenkt worden, wäre die Schenkung ebenfalls nach § 3 Nr. 2 GrEStG steuerbefreit gewesen¹⁶.

Zusammenfassende Betrachtung: Die Schenkung aller Anteile an der GmbH & Co. KG I bzw. II durch den Einzelunternehmer an seine Kinder ist grunderwerbsteuerbar, da die 95%-Grenze des § 1 Abs. 2a GrEStG überschritten wird. Allerdings

sind die Schenkungen von der Grunderwerbsteuer befreit (§ 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG). Somit fällt durch die Schenkungen keine Grunderwerbsteuer an.

c) Umsatzsteuer

Werden alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen und kann der Erwerber die unternehmerische Tätigkeit ohne großen finanziellen Aufwand fortsetzen, liegt regelmäßig eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vor¹⁷. Auch bei unentgeltlichen Übertragungen wird eine Geschäftsveräußerung im Ganzen bejaht, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Unternehmen eingebracht werden, das die Geschäftstätigkeit fortführt¹⁸. Allerdings müssen bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen grundsätzlich die Vermögenswerte selbst auf den Erwerber übertragen werden (sogenannter Asset Deal), nicht nur die Anteile an der Gesellschaft, welche die Vermögenswerte hält¹⁹.

Der EuGH hat jedoch mit Urteil vom 29.10.2009 (C-29/08 AB SKF, DStR 2009, 2311 ff.) entschieden, dass auch die reine Übertragung aller Gesellschaftsrechte an einem Unternehmen (sogenannter Share Deal) zu einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen führen kann. Der BFH führt in seinem Urteil vom 27.01.2011 (V R 38/09, BStBl. II 2012, 68) dem EuGH folgend aus, dass die Übertragung aller Anteile an einer Gesellschaft eine Geschäftsveräußerung der Vermögenswerte der Gesellschaft darstellt und somit eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen sein kann²⁰. Denn durch die Übertragung sämtlicher Gesellschaftsanteile ist der Erwerber in der Lage, die Geschäftstätigkeit fortzuführen (ähnlich äußert sich auch die Finanzverwaltung in Abschnitt 8 Abs. 9 UStAE).

Würde man dieser Auffassung nicht folgen, sollten die Beteiligungen an den GmbH & Co. KGs umsatzsteuerlich schon nicht dem Unternehmensvermögen zuzuordnen sein. Folglich würde keine steuerbare Leistung des Einzelunternehmers vorliegen.

Zusammenfassende Betrachtung: Da jeweils 100% der Anteile an der GmbH & Co. KG I bzw. II vom Einzelunternehmen auf die Kinder übertragen werden und die Kinder die Geschäftstätigkeit fortführen, liegt eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) vor. Im Hinblick auf die Übertragung der Gesellschaftsanteile fällt also keine Umsatzsteuer an.

d) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer belegt wird der **steuerpflichtige Erwerb** (§ 10 ErbStG), also die (Netto-)Bereicherung des Erwerbers, soweit keine Steuerbefreiungen anzuwenden sind (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Bei der Ermittlung der Bereicherung ist inländisches Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, § 95 BewG, § 97 BewG, § 109

13 Vgl. Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 10. Aufl. 2014, § 1 GrEStG Rn. 131 und Rn. 131a.

14 Vgl. BFH vom 12.10.2006, BStBl. II 2007, 409; Brüggemann, ErbBstG 2019, 15.

15 Vgl. Abschnitt III.1.b., FuS 01/2020.

16 Vgl. Viskorf in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2018, Rn. 103.

17 Vgl. Robisch in: Bunjes, UStG, 18. Aufl. 2019, § 1 UStG Rn. 121; Ab. 1.5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStAE und Kapitel III.1.c.

18 Vgl. Robisch in: Bunjes, UStG, 18. Aufl. 2019, § 1 UStG Rn. 113 und 117a.

19 Vgl. Robisch in: Bunjes, UStG, 18. Aufl. 2019, § 1 UStG Rn. 135.

20 Vgl. auch Robisch in: Bunjes, UStG 18. Aufl. 2019, § 1 UStG Rn. 135.

BewG, § 11 Abs. 2 BewG). Der gemeine Wert ist derjenige, der am Markt für das einzelne Wirtschaftsgut zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). Vorrangig ist der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter aus tatsächlichen fremdüblichen Verkäufen abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Ist dies nicht möglich, ist er nach einer betriebswirtschaftlich üblichen Methode unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Betriebs zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Eine solche betriebswirtschaftlich anerkannte Methode kann beispielsweise ein Ertragswertverfahren, ein umsatz- oder gewinnorientiertes Multiplikatorenverfahren oder die Discounted Cashflow-Methode sein²¹. Auch das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG darf angewendet werden, wenn es nicht zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt. Unabhängig davon, wie der gemeine Wert ermittelt wird, muss er mindestens dem Substanzwert des Betriebs entsprechen (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG).

Die aus dem gemeinen Wert ermittelte Bereicherung (§ 10 ErbStG) kann ganz oder teilweise steuerbefreit sein. Wird Betriebsvermögen übertragen, sind insbesondere die Steuerbefreiungen nach §§ 13a, 13b, 13c ErbStG zu prüfen. Diese Steuerbefreiungen werden aber nur gewährt, wenn Gegenstand der Übertragung **begünstigtes Betriebsvermögen** nach § 13b ErbStG ist. Begünstigtes Vermögen liegt vor, soweit kein sogenanntes schädliches Verwaltungsvermögen mitübertragen wird (§ 13b Abs. 2 und 4 ErbStG). Als **schädliches Verwaltungsvermögen** qualifizieren beispielsweise bestimmte vermietete Grundstücke (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG), Anteile an Kapitalgesellschaften bis zu einer Beteiligung von 25% (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG), bestimmte Wert- und Luxusgegenstände (z.B. Kunstgegenstände, Münzen, Yachten, Segelflugzeuge; § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG) sowie Wertpapiere (§ 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG). Finanzmittel, insbesondere liquide Mittel und Geldforderungen, stellen ebenfalls Verwaltungsvermögen dar²². Soweit der Nettowert des Verwaltungsvermögens (d.h. Verwaltungsvermögen abzüglich der verbleibenden Schulden) 10% des gemeinen Werts des restlichen Betriebsvermögens nicht übersteigt, wird das Verwaltungsvermögen wie begünstigtes Betriebsvermögen behandelt (sogenanntes **unschädliches Verwaltungsvermögen**; § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG). Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen ist (sogenanntes **junges Verwaltungsvermögen**), kann allerdings kein unschädliches Verwaltungsvermögen sein. Junges Verwaltungsvermögen ist folglich stets, wie Privatvermögen, in voller Höhe steuerpflichtig (§ 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG).

Für Betriebsvermögen, das kein schädliches Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b ErbStG darstellt, wird grundsätzlich die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG gewährt. Diese kann entweder in Form einer teilweisen Steuerbefreiung (sogenannte **Regelverschonung**, § 13a Abs. 1 ErbStG) oder optional als vollständige Steuerbefreiung (sogenannte **Optionsverschonung**, § 13a Abs. 10 ErbStG) in Anspruch genommen werden.

Die **Regelverschonung** wird ohne gesonderten Antrag gewährt, wenn der (erbschaftsteuerliche) Wert des übertragenen Betriebsvermögens 26 Mio. EUR nicht übersteigt. Dann bleibt das begünstigte Betriebsvermögen zu 85% steuerfrei (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Darüber hinaus wird für den Teil des Vermögens, das nicht aufgrund der Regelverschonung begünstigt ist, ein gleitender Abzugsbetrag bis zu 150.000 EUR gewährt (§ 13b Abs. 2 ErbStG). Ab einem Erwerb von 3 Mio. EUR entfällt dieser Abzugsbetrag vollständig²³. Fällt der Erwerber des Betriebsvermögens unter die Steuerklasse II oder III (z.B. Geschwister oder Neffen/Nichten; § 15 Abs. 1 ErbStG), wird zusätzlich zur Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG für den nicht begünstigten Teil des Betriebsvermögens eine Tarifbegünstigung bzw. ein Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG gewährt. Die Regelverschonung ist an Behaltensfristen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG), Lohnsummenfristen (§ 13a Abs. 3 ErbStG) und Entnahmebegrenzungen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ErbStG) geknüpft. So soll erreicht werden, dass der Erwerber das übertragene Betriebsvermögen weitgehend erhält und fortführt. Werden diese Fristen vom Erwerber nicht eingehalten, fällt die Steuerbefreiung rückwirkend weg bzw. wird der Höhe nach reduziert.

Auf Antrag wird anstelle der teilweisen Steuerbefreiung (Regelverschonung) eine vollständige Steuerbefreiung des begünstigten Betriebsvermögens gewährt (**Optionsverschonung**; § 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 ErbStG). Die vollständige Steuerbefreiung geht allerdings mit längeren Behaltens- und Lohnsummenfristen einher (sieben anstelle von fünf Jahren). Außerdem darf die Optionsverschonung nur in Anspruch genommen werden, wenn das übertragene Betriebsvermögen zu mindestens 80% aus Vermögen besteht, das kein Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG ist (§ 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG). Der Antrag auf Anwendung der Optionsverschonung ist unwiderruflich (§ 13a Abs. 10 Satz 1 ErbStG).

Bei **Großerwerben** (d.h. der Wert des begünstigten Betriebsvermögens beträgt mehr als 26 Mio. EUR) ist grundsätzlich keine Steuerbefreiung vorgesehen. Allerdings kann wahlweise die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) oder der Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG beantragt werden (sogenanntes Abschmelzungsmodell).

Eine vollständige Steuerbefreiung ist dabei nur im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung möglich, wenn der Erwerber kein verfügbares Vermögen hat und das übertragene Vermögen komplett begünstigt ist, denn die Höhe der Verschonungsabschläge bei der Regel- oder Optionsverschonung sinken ab einem Erwerb von 26 Mio. EUR mit dem Wert des übertragenen Vermögens im Rahmen des Abschmelzungsmodells. Die Abschläge bei der Regel- bzw. Optionsverschonung verringern sich dabei jeweils um einen Prozentpunkt für jede volle 750.000 EUR, die der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. EUR übersteigt (§ 13c Abs. 1 ErbStG).

Anwendung auf den Sachverhalt: Die Bereicherung des Sohns aus der Übertragung der Anteile an der GmbH & Co. KG I »

21 Vgl. Gebel in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 57. Ergänzungslieferung 2019, § 12 ErbStG Rn. 735.

22 Vgl. Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 57. Ergänzungslieferung 2019, § 13b ErbStG Rn. 328.

23 Vgl. Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 57. Ergänzungslieferung 2019, § 13a ErbStG Rn. 48.

beträgt 75 Mio. EUR (gemeiner Wert der Anteile an der GmbH & Co. KG I, 80 Mio. EUR, abzüglich der Ausgleichszahlung an die Schwester, 5 Mio. EUR), wenn die gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter den erbschaftsteuerlichen gemeinen Werten entsprechen. Die Bereicherung der Tochter aus der Übertragung der Anteile an der GmbH & Co. KG II beträgt ebenfalls 75 Mio. EUR (gemeiner Wert der Anteile an der GmbH & Co. KG II, 70 Mio. EUR, zuzüglich der Ausgleichszahlung vom Bruder, 5 Mio. EUR).

Da beide Erwerbe den Wert von 26 Mio. EUR übersteigen, handelt es sich um Großerwerbe im Sinne des § 13c ErbStG, d.h. eine Steuerbefreiung kommt nur auf Antrag in Betracht.

Ein vollständiger Erlass der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer wäre nur durch Anwendung der **Verschonungsbedarfsprüfung** (§ 28a ErbStG) möglich. Werden keine Verschonungen für Betriebsvermögen in Anspruch genommen, beträgt die Bereicherung pro Kind 75 Mio. EUR. Nach Abzug der persönlichen Freibeträge in Höhe von jeweils 400.000 EUR (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) verbleibt eine Bereicherung in Höhe von jeweils 74,6 Mio. EUR. Bei einem Steuersatz von 30% (§ 19 Abs. 1 ErbStG) ergibt sich für jedes Kind eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer in Höhe von 22,38 Mio. EUR. Da beide Kinder über Privatvermögen in Höhe von jeweils 50 Mio. EUR verfügen, beträgt das „verfügbare Vermögen“ im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG 25 Mio. EUR (50% von 50 Mio. EUR) je Kind. Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer kann also aus dem verfügbaren Vermögen bedient werden. Ein Erlass der Steuer nach der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) scheidet daher aus. Weitergehende Gestaltungen zur Senkung der Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung, z.B. durch den Einsatz von Familienstiftungen, sind zwar denkbar, aber nicht Gegenstand dieses Beitrags²⁴.

Wird ein Antrag nach § 13c ErbStG gestellt und findet die **Regelverschonung** Anwendung, ergäbe sich vereinfachend folgende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für die Kinder:²⁵

aa) Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für den Sohn bei Regelverschonung [in Mio. EUR]:

Erbschaftsteuerlicher Wert der Anteile an der GmbH & Co. KG I		80
davon steuerfrei nach § 13a Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13c Abs. 1 ErbStG:		
Grundabschlag	85%	
Kürzung $([80-26]/0,75)$	72%	
verbleibender Abschlag	13%	-10,4
Vermögensanfall		69,6
anteilige Zahlung an die Schwester (steuerpflichtiger Teil)	87%	-4,35
Bereicherung		65,25

²⁴ Vgl. hierzu beispielsweise Reich, DStR 2016, 2447.

²⁵ Die Berechnung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer erfolgt in Anlehnung an das Ermittlungsschema in R E 10.1 ErbStR.

persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)		-0,4
steuerpflichtiger Erwerb		64,85
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	30%	
festzusetzende Steuer		19,455

bb) Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für die Tochter bei Regelverschonung [in Mio. EUR]:

Erbschaftsteuerlicher Wert der Anteile an der GmbH & Co. KG II		70
davon steuerfrei nach § 13a Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13c Abs. 1 ErbStG:		
Grundabschlag	85%	
Kürzung $([70-26]/0,75)$	58%	
verbleibender Abschlag	27%	-18,9
Vermögensanfall		51,1
erhaltene Zahlung vom Bruder		5
Bereicherung		56,1
persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)		-0,4
steuerpflichtiger Erwerb		55,7
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	30%	
festzusetzende Steuer		16,71

Bei Beantragung der **Optionsverschonung** ergäbe sich folgende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für die Kinder:

cc) Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für den Sohn bei Optionsverschonung [in Mio. EUR]:

Erbschaftsteuerlicher Wert der Anteile an der GmbH & Co. KG I		80
davon steuerfrei nach § 13a Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13c Abs. 1 ErbStG:		
Grundabschlag	100%	
Kürzung $([80-26]/0,75)$	72%	
verbleibender Abschlag	28%	-22,4
Vermögensanfall		57,6
anteilige Zahlung an seine Schwester (steuerpflichtiger Teil)	72%	-3,6
Bereicherung		54
persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)		-0,4
steuerpflichtiger Erwerb		53,6
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	30%	
festzusetzende Steuer		16,08

dd) Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für die Tochter bei Optionsverschonung [in Mio. EUR]:

Erbschaftsteuerlicher Wert der Anteile an der GmbH & Co. KG II		70
davon steuerfrei nach § 13a Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13c Abs. 1 ErbStG:		
Grundabschlag	100%	
Kürzung ((70-26)/0,75)	58%	
verbleibender Abschlag	42%	-29,4
Vermögensanfall		40,6
erhaltene Zahlung vom Bruder		5
Bereicherung		45,6
persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)		-0,4
steuerpflichtiger Erwerb		45,2
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	30%	
festzusetzende Steuer		13,56

Zusammenfassende Betrachtung: Aufgrund der Höhe des Unternehmenswerts fällt bei den Kindern sowohl bei der Regel- als auch bei der Optionsverschonung Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer in erheblicher Höhe an. Mit einem Antrag auf Optionsverschonung könnte die Erbschaftsteuer deutlich reduziert werden. Allerdings sind längere Lohnsummen- und Behaltensfristen zu beachten, und es verbleibt auch in diesem Fall eine signifikante Steuerbelastung.

IV. Zusammenfassung

Die Übertragung des Betriebsvermögens (einschließlich der Betriebsgrundstücke) des Einzelunternehmers auf die nachfolgende Generation kann in zwei Schritten vollzogen werden. Im **ersten Schritt** werden die aktiven Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen zweier neu gegründeter GmbH & Co. KGs übertragen, deren alleiniger (100%-)Kommanditist der bisherige Einzelunternehmer ist. Um die Aufdeckung von stillen Reserven aus **ertragsteuerlicher Sicht** zu vermeiden, werden die in den Geschäftsbereichen vorhandenen Verbindlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen des Einzelunternehmers bei den neu gegründeten GmbH & Co. KGs überführt. Sowohl die Übertragung der Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KGs als auch die Überführung der Verbindlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen kann ertragsteuerneutral erfolgen.

Grunderwerbsteuer wird ebenfalls nicht erhoben. Aus **umsatzsteuerlicher** Sicht können die aktiven Wirtschaftsgüter im Rahmen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen ohne definitive Umsatzsteuerbelastung übertragen werden. Um steuerliche Risiken zu vermeiden, ist einer Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen der beiden GmbH & Co. KGs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der Vorrang gegenüber einer unentgeltlichen Übertragung zu geben. Die Überführung der Verbindlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen führt zwar zum Verlust der Unternehmereigenschaft des Einzelunternehmers, was

allerdings mangels in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen führt. Eine definitive Umsatzsteuerbelastung entsteht also ebenfalls nicht.

Im **zweiten Schritt** schenkt der Einzelunternehmer seinen Kindern die Kommanditbeteiligungen an den GmbH & Co. KGs sowie die jeweiligen Anteile an den Komplementär-GmbHs. **Ertragsteuerlich** erfolgt diese Schenkung steuerneutral, da sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich auf die Kinder übertragen werden. Aus **grunderwerbsteuerlicher** Sicht ist die Schenkung der in den GmbH & Co. KGs enthaltenen Grundstücke steuerfrei. Die Schenkung löst auch keine **Umsatzsteuer** aus, da eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen sollte.

Aufgrund des signifikanten Privatvermögens der Kinder kann eine Belastung mit **Erbschaft- und Schenkungsteuer** auf der Grundlage der Verschonungsbedarfsprüfung nicht vermieden werden. Trotz einer möglichen Beantragung des Verschonungsabschlags nach § 13c ErbStG (Abschmelzungsmodell) und der Optionsverschonung fällt bei der Übertragung Erbschaftsteuer in erheblicher Höhe an. Zur weiteren Erbschaftsteuerreduzierung wären daher komplexe Gestaltungsmodelle, beispielsweise unter Einbindung von Familienstiftungen, erforderlich. ◆



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