

# AKTUELLE ENTSCHEIDUNGEN DES BFH UND DES BVERFG

## URTEILE ZUR SCHENKUNGSTEUER, WEGZUGSBESTEuerung UND ZU UMSTRUKTURIERUNGSVORGÄNGEN BEI PERSONEN- GESELLSCHAFTEN

VON DR. BERTRAM LAYER UND LENNART NECKENICH

### 90%-TEST GEM. § 13B ABS. 2 SATZ 2 ERBStG, § 6 ASTG BEI WEGZUG IN DIE SCHWEIZ, ÜBERTRAGUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN NACH § 6 ABS. 5 SATZ 3 ESTG BEI SCHWESTERPERSONENGESELLSCHAFTEN

#### Übersicht

- I. BFH-Urteil vom 13.09.2023 – II R 49/21 betreffend die Anwendung des 90%-Einstiegstests bei Handelsunternehmen
  1. Einleitung
  2. Sachverhalt
  3. Entscheidungsgründe
  4. Praktische Bedeutung
- II. BFH-Urteil vom 06.09.2023 – I R 35/20 betreffend Festsetzung der Wegzugsbesteuerung bei einem Wegzug in die Schweiz
- III. Bundesverfassungsgericht – Beschluss vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13 betreffend die Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert

#### I. BFH-Urteil vom 13.09.2023 – II R 49/21 betreffend die Anwendung des 90%-Einstiegstests bei Handelsunternehmen

##### 1. Einleitung

Die Nutzung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für die schenkweise oder erfallbedingte Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften bzw. eines Einzelunternehmens ist an zahlreiche Voraussetzungen geknüpft. Um überhaupt in die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen zu gelangen, muss der sogenannte 90%-Einstiegstest bestanden werden. Dabei darf das Bruttoverwaltungsvermögen, das im grundsätzlich begünstigungsfähigen unternehmerischen Vermögen enthalten ist (vor Schuldenabzug), nicht mehr als 90% des Unternehmenswerts betragen. Nur wenn dieser Einstiegstest bestanden wird, stellt sich die Frage, in welchem Umfang von den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen (85% oder 100%) Gebrauch

gemacht werden kann. Wird der Einstiegstest hingegen nicht bestanden, sind die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen insgesamt nicht anwendbar (Fallbeileffekt).

Die Praxis der vergangenen Jahre zeigt, dass viele klassisch operativ tätige Unternehmen, insbesondere Handelsunternehmen, die häufig einen größeren Forderungsbestand ausweisen, diesen 90%-Test nicht oder nur knapp bestehen. Dies ist auch nicht verwunderlich, da Vermögenspositionen auf der Aktivseite der Bilanz einer Unternehmensgruppe mit einem Nettowert (Unternehmenswert, bei dem auch die Schulden berücksichtigt wurden) ins Verhältnis gesetzt werden.

In dem nachfolgend erläuterten BFH-Urteil wird nun eine für ein betroffenes Unternehmen sehr positive Entscheidung gefällt. Der BFH hat den 90%-Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zwar für anwendbar erklärt, sieht jedoch eine verfassungskonforme Auslegung des Gesetzeswortlauts für geboten und ermöglicht im Zuge der Ermittlung des schädlichen Verwaltungsvermögens die Verrechnung von betrieblich veranlassten Schulden mit auf der Aktivseite vorhandenen Finanzmitteln.

##### 2. Sachverhalt

Die Tochter T erhielt von ihrem Vater V im Jahr 2017 schenkweise alle Anteile an einer GmbH übertragen, die als pharmazeutisches Handelsunternehmen mit Schwerpunkt Vertrieb und Forschung tätig war. Der Wert der GmbH-Anteile wurde zunächst mit ca. 0,596 Mio. EUR festgestellt. Die Finanzmittel der GmbH betragen ca. 2,517 Mio. EUR, die Schulden ca. 3,138 Mio. EUR. Ferner wurden seitens des Finanzamts weitere Feststellungen im Zuge der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Grundlagen getroffen.

Im Jahr 2018 setzte das Finanzamt Schenkungsteuer in Höhe von ca. 51.000,00 EUR fest. Eine grundsätzlich mögliche Verschonung der schenkweise übertragenen Anteile an der Kapitalgesellschaft wurde vom Finanzamt unter Hinweis auf den 90%-Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG abgelehnt. Der gegen die Festsetzung der Schenkungsteuer eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Auf die hiergegen eingelegte Klage der T entschied das FG Münster mit Urteil vom 24.11.2021 – 3 K 2174/19 Erb, dass der schenkweise Erwerb der GmbH-Anteile als begünstigtes Vermögen nach § 13a Abs. 1 ErbStG zu 85% steuerfrei bleibt. Nach Auffassung des FG Münster steht der 90%-Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG der Begünstigung des übertragenen Vermögens nicht entgegen (s. hierzu die Urteilscommentierung von Seemann, FuS 2019, 170). Gegen diese Entscheidung legte das Finanzamt Revision ein. Die Revision führt zwar aufgrund eines zwischenzeitigen Änderungsbescheids aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Eine Zurückweisung war vorliegend aber entbehrlich, sodass der Klägerin recht gegeben wurde und der BFH entschieden hat, dass es sich bei den GmbH-Anteilen um begünstigtes Vermögen handelt, das dem Verschonungsabschlag im Sinne des § 13a Abs. 1 ErbStG unterliegt. Der BFH hat auch bestätigt, dass der Begünstigung der 90%-Einstiegstest im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht entgegensteht, da dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

### 3. Entscheidungsgründe

Laut BFH ist bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG besteht und diese Finanzmittel dem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dienen § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG dahingehend auszulegen, dass bei dem 90%-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind. Der BFH begründet dies mit systematischen sowie verfassungsrechtlichen Gründen und führt ferner aus, dass eine solche Auslegung auch nicht dem Anliegen des Gesetzgebers widerspricht, durch den 90%-Einstiegstest den Missbrauch von Begünstigungen für Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG zu verhindern.

In den Urteilsgründen wird darauf hingewiesen, dass bei einer wortlautgetreuen Auslegung die Berechnungsformel des 90%-Einstiegstests dazu führe, dass im Zähler ein Bruttowert (nach bestimmten Spezifika berechnetes Verwaltungsvermögen) und im Nenner ein Nettowert (gemeiner Wert des Betriebsvermögens; Unternehmenswert, bei dem Schulden wertmäßig berücksichtigt wurden) ins Verhältnis gesetzt wird. In der Folge könnten Handelsunternehmen, die aufgrund ihrer Tätigkeit einen hohen Bestand an Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausweisen, Verbindlichkeiten aus ihrer Tätigkeit (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) bei der Ermittlung der Bruttoverwaltungsvermögensquote im Zuge des 90%-Einstiegstests nicht berücksichtigen. Solche Unternehmen würden damit aufgrund der Fallbeilwirkung des 90%-Einstiegstests von den erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Begünstigungen ausgeschlossen. Bei einer systematischen Auslegung der Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 2

ErbStG hält es der BFH daher für geboten, dass bei der Ermittlung schädlicher Finanzmittel der gemeine Wert der betrieblich veranlassten Schulden grundsätzlich abgezogen werden darf. Voraussetzung ist aber, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient. Damit soll im Ergebnis vermieden werden, dass Erwerber von Cash-Gesellschaften in den Genuss der Verschonungsregelungen des Erbschaftsteuergesetzes kommen.

Der BFH hält eine solche Auslegung auch aus verfassungsrechtlichen Gründen unter Verweis auf den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG für geboten.

Der BFH stützt somit im Ergebnis die Entscheidung der Vorinstanz. Für den vorliegend entschiedenen Fall bedeutet dies, dass bei der Anwendung des 90%-Einstiegstests von der Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel in Höhe von ca. 2,517 Mio. EUR die festgesetzten Schulden in Höhe von ca. 3,138 Mio. EUR abzuziehen sind, sodass im Ergebnis keine steuerschädlichen Finanzmittel verbleiben.

### 4. Praktische Bedeutung

Wie eingangs erläutert, hat der 90%-Einstiegstest in der Praxis große Bedeutung. Die hier dargestellte Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist im Hinblick auf eine überschießende Wirkung des 90%-Einstiegstests sehr zu begrüßen. Erste Kommentierungen zu dem Urteil lassen erwarten, dass die Urteilsgrundsätze auch auf andere Rechtsformen (z.B. Personengesellschaften und Einzelunternehmen) und Branchen übertragen werden können (s. beispielsweise die Anmerkungen von Kugelmüller-Pugh, Richterin am Bundesfinanzhof, in DStR 2023, 2788, 2794).

Nun bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil abzuwarten. Bisher liegen hierzu noch keine Stellungnahmen vor.

### II. BFH-Urteil vom 06.09.2023 – I R 35/20 betreffend Festsetzung der Wegzugsbesteuerung bei einem Wegzug in die Schweiz

Hält ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Beteiligung von mindestens 1%), so besteuert Deutschland in der Regel etwaige stille Reserven in seiner Beteiligung, wenn dieser seine unbeschränkte Steuerpflicht – etwa durch Wegzug ins Ausland – verliert oder einen nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG gleichgesetzten Tatbestand verwirklicht (sogenannte Wegzugsbesteuerung). Der betroffene Steuerpflichtige selbst realisiert die stillen Reserven nur fiktiv für Besteuerungszwecke, erhält also keinerlei „Kaufpreis“. Ihm erwächst daher aufgrund der Steuerbelastung ein echter Liquiditätsnachteil. Erfolgte der Wegzug innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums, so wurde bis zum 31. Dezember 2021 zur Vermeidung des Liqui- ➤

ditätsnachteils eine (zinslose) Stundung gewährt (§ 6 Abs. 5 AStG i.d.F. vom 25. Dezember 2008). Bei Wegzügen in Drittstaaten, wie etwa der Schweiz, griff eine solche umfassende Stundungsregelung hingegen nicht ein.

Der BFH (Urteil vom 06.09.2023 – I R 35/20) hat nunmehr für die damals geltende Gesetzeslage entschieden, dass auch im Falle des Wegzugs in die Schweiz eine festgesetzte Wegzugsteuer in Deutschland dauerhaft und zinslos zu stunden ist. Der BFH zieht diesen Schluss aus der (über das mit der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen anzuwendenden) Niederlassungsfreiheit und beruft sich auf eine frühere Entscheidung des EuGH i.S. Wächter (Urteil vom 26. Februar 2019 – C-581/17). Der BFH führt aus, dass „eine bis zum Veräußerungszeitpunkt andauernde Stundung der [...] gesamten Wegzugsteuer geboten [ist]. Diese Stundung darf gegebenenfalls von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, nicht aber mit einer Verzinsung einhergehen, weil dies zu einem Liquiditätsnachteil gegenüber einem im Inland verbleibenden Steuerpflichtigen führt [...]“

Eine tiefergehende Auseinandersetzung und etwaige Schlussfolgerungen über den entschiedenen Fall hinaus auf den heutigen § 6 AStG bleiben einem gesonderten Beitrag in der FuS vorbehalten. Eine Reaktion der Finanzverwaltung steht aufgrund der erst vor Kurzem veröffentlichten Entscheidung noch aus. Die damals bestehende Regelung einer zinslosen und dauerhaften Stundung bei Wegzügen innerhalb des EWR wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2022 gestrichen. Der vom BFH herangezogene Vergleichsmaßstab – wonach der von der Wegzugsteuer betroffene Steuerpflichtige mit dem im Inland verbliebenen Steuerpflichtigen gleich zu behandeln ist – stellt aber auch die Europarechtmäßigkeit der gegenwärtigen Regelung des § 6 AStG in Frage, die nach den Erfahrungen in der Praxis eine echte Wegzugssperre für Gesellschafter darstellen kann.

### III. Bundesverfassungsgericht – Beschluss vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13 betreffend die Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert

Mit Beschluss vom 28. November 2023 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar sei, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist. Das Bundesverfassungsgericht verpflichtet den Gesetzgeber, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 eine Neuregelung zu treffen. Bis die Neuregelung in Kraft getreten ist, gilt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit der Maßgabe fort, dass ein Wirtschaftsgut zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert übertragen werden kann.

Mit diesem Beschluss wird ein lange währender Streit über die Auslegung vorgenannter Vorschrift beendet. Der Bundesfinanz-

hof hat dem Bundesverfassungsgericht die jetzt entschiedene Frage bereits im Jahre 2013 zur Entscheidung vorgelegt. Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts datiert vom 28. November 2023.

Der Gesetzgeber hat mit der Regelung in § 6 Abs. 5 EStG die Möglichkeit geschaffen, unter bestimmten Voraussetzungen Wirtschaftsgüter (z.B. ein Grundstück) von der Personengesellschaft auf die Gesellschafter oder umgekehrt von den Gesellschaftern auf die Personengesellschaft zum Buchwert und damit steuerneutral zu übertragen. Von dieser Vorschrift wird in der Praxis sehr häufig Gebrauch gemacht. Auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus der Personengesellschaft in ein anderes Betriebsvermögen eines Gesellschafters ist steuerneutral möglich. Aber die unmittelbare Überführung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft war nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht vom Anwendungsbereich dieser Vorschrift abgedeckt. Daher mussten in der Beratungspraxis oft kompliziertere Wege beschritten werden, um ein Wirtschaftsgut von einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft steuerneutral zu übertragen (z.B. unter Nutzung der Rücklage nach § 6b EStG bei der Übertragung von Grundstücken).

Der nun vorliegende Beschluss eröffnet bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften neue Gestaltungsmöglichkeiten und erleichtert damit auch Umstrukturierungsvorgänge in bestehenden Unternehmensgruppen. Weitere Ausführungen hierzu erfolgen in einer der nächsten Ausgaben der FuS. ◆



**Dr. Bertram Layer** ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

**Lennart Neckenich** ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

#### KEYWORDS

Schenkungsteuer • Wegzugsbesteuerung • Personengesellschaften