

Vertragsgestaltung und Steuerrecht

Sontheimer / Kollmar / Stark

4. Auflage 2024
ISBN 978-3-406-80976-7
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Zur Feststellung, ob die Voraussetzungen für den Erlass der Erbschaftsteuer vorliegen, wird die Verschonungsbedarfsprüfung¹⁶⁸ durchgeführt. Hierfür bedarf es eines Antrags des Erwerbes.¹⁶⁹ 88

Dem Erwerber ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zum verfügbaren Vermögen gehören dabei 50 % der Summe der gemeinen Werte des 89

- mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergebenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen iSd § 13b Abs. 2 ErbStG gehört, und
- dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen iSd § 13 Abs. 2 ErbStG gehören würde.

Der Erlass der Steuer steht unter einer auflösenden Bedingung: 90

- Einhaltung der Lohnsummenregelung innerhalb der Lohnsummenfrist (7 Jahre)
- Einhaltung der Behaltensfrist (7 Jahre)
- kein Zuerwerb von weiterem Vermögen durch Schenkung und/oder Erbfall, das verfügbares Vermögen iSd § 28a Abs. 2 ErbStG darstellt.

Der Erlass wird somit rückwirkend anteilig gekürzt, wenn die Lohnsummenregelung bzw. Behaltensfrist nicht eingehalten wird.¹⁷⁰ Der Erlass wird rückwirkend aufgehoben, soweit der Erwerber, binnen 10 Jahren, verfügbares Vermögen durch Schenkung und/oder Erbfall hinzuerwirbt. Er kann dann einen neuen Erlassantrag stellen.¹⁷¹ 91

Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens¹⁷² von derselben Person innerhalb von 10 Jahren werden für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet.¹⁷³ Der ermittelte Verschonungsabschlag für den letzten Erwerb findet auf die früheren Erwerbe Anwendung, wenn die Steuerbefreiung für den früheren Erwerb¹⁷⁴ wegfällt oder dies bei dem jeweiligen Erwerb zu einem geringeren Verschonungsabschlag führt.¹⁷⁵ 92

hhh) Stundung. Bei Erwerben oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. EUR kann die Erbschaftsteuer ganz oder teilweise bis zu 7 Jahren gestundet werden,¹⁷⁶ wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint.¹⁷⁷ Für das erste Jahr – ab der Festsetzung der Steuer – erfolgt die Stundung zinslos.¹⁷⁸ Eine erhebliche Härte liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen iSd § 28a Abs. 2 ErbStG veräußern muss, um die Steuer entrichten zu können.¹⁷⁹ 93

Die Stundung endet, sobald der Erwerber gegen die jeweilige 94

- Lohnsummenregelung¹⁸⁰ oder
- Behaltensfrist¹⁸¹

¹⁶⁸ § 28 ErbStG.

¹⁶⁹ R E 28a.1 Abs. 1 S. 2 ErbStR.

¹⁷⁰ § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 S. 3 ErbStG.

¹⁷¹ § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG.

¹⁷² § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG.

¹⁷³ § 13c Abs. 2 S. 2 ErbStG; R E 13c.4 Abs. 1 ErbStR.

¹⁷⁴ Nach § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG.

¹⁷⁵ § 13c Abs. 2 S. 3 ErbStG.

¹⁷⁶ § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG; R E 28 Abs. 1 ErbStR.

¹⁷⁷ § 28a Abs. 3 S. 1 ErbStG.

¹⁷⁸ § 28 Abs. 1 S. 2 ErbStG.

¹⁷⁹ § 28a Abs. 3 S. 2 ErbStG.

¹⁸⁰ § 13a Abs. 3 ErbStG.

¹⁸¹ § 13a Abs. 6 ErbStG.

- 95 verstößt.¹⁸² Die Stundung endet auch, sobald der Erwerber den Betrieb oder den Anteil daran überträgt oder aufgibt.¹⁸³ Eine durch die Beendigung der Stundung ausgelöste Steuer kann nicht gestundet werden.¹⁸⁴
- 96 **iii) Behaltensfristen.** Der Verschonungsabschlag (und ggf. der dann neu zu berechnende Abzugsbetrag) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit insoweit¹⁸⁵ weg, als der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist von 5 Jahren (bei der Regelverschonung)¹⁸⁶ und von 7 Jahren (bei der Optionsverschonung)¹⁸⁷ nach dem Erwerb eine „schädliche“ Handlung (u. a. Veräußerung Betrieb/Gesellschaftsanteile oder Aufgabe Betrieb¹⁸⁸, Überentnahmen¹⁸⁹) vornimmt.
- 97 Die rückwirkende Reduzierung des Verschonungsabschlages erfolgt im Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist.¹⁹⁰
- 98 **iii) Investitionsklausel.** In den Fällen der Veräußerung eines Betriebes (Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils, Kapitalgesellschaftsanteils, wesentlicher Betriebsgrundlagen) ist von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der begünstigten Vermögensart verbleibt.¹⁹¹ Hiervon ist auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von 6 Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das nicht zum Verwaltungsvermögen gehört.¹⁹²
- 99 In Erbfällen entfällt die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen rückwirkend, wenn der Erwerber innerhalb von 2 Jahren das Verwaltungsvermögen innerhalb der begünstigten Vermögensart in andere Vermögensgegenstände investiert, die unmittelbar einer begünstigten gewerblichen, freiberuflichen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit dienen und kein Verwaltungsvermögen sind.¹⁹³ Die Investition muss aufgrund eines vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen; es darf keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen werden.¹⁹⁴
- 100 Nach Verwaltungsmeinung¹⁹⁵ gilt hierzu Folgendes: „Der Plan des Erblassers muss so konkret sein, dass dieser und die entsprechend vom Erwerber umgesetzte Investition nachvollzogen werden können. Der Plan muss die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände beinhalten. Das am Besteuerungszeitpunkt vorhandene Verwaltungsvermögen ist für die Investition zu verwenden, ohne dass der Erblasser vorgegeben haben muss, welche konkreten Gegenstände des Verwaltungsvermögens zur Finanzierung zu verwenden sind. Unschädlich ist eine zusätzliche Finanzierung der Investition aus dem Privatvermögen. In diesem Fall entfällt die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen rückwirkend nur für das zur Finanzierung eingesetzte Verwaltungsvermögen. Das eingesetzte Privatvermögen wird nicht rückwirkend zum Besteuerungszeitpunkt als vom Erblasser erworbenes begünstigtes Vermögen behandelt. Hatte der Erblasser, zB als ein Minder-

¹⁸² § 28 Abs. 1 S. 5 ErbStG.

¹⁸³ § 28 Abs. 1 S. 8 ErbStG.

¹⁸⁴ § 28 Abs. 1 S. 7 ErbStG.

¹⁸⁵ Kein Fallbeil-Effekt, sondern zeitanteilige Abschmelzung.

¹⁸⁶ § 13a Abs. 6 ErbStG.

¹⁸⁷ § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 6 ErbStG.

¹⁸⁸ § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 ErbStG; § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 S. 1 ErbStG; § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 ErbStG.

¹⁸⁹ § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG.

¹⁹⁰ § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG.

¹⁹¹ § 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG.

¹⁹² § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG.

¹⁹³ § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG.

¹⁹⁴ § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG.

¹⁹⁵ R E 13b.24 Abs. 3 ErbStR.

heitsgesellschafter, keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung (Geschäftsführung, Vorstand) des Betriebs, reicht es aus, wenn die Geschäftsleitung zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers einen konkreten Investitionsplan gefasst hatte und diesen innerhalb der Frist von 2 Jahren verwirklicht. Dieser Plan und seine Umsetzung werden dem Erblasser zugerechnet.“

Sind die Voraussetzungen der Investitionsklausel erfüllt, entfällt rückwirkend die Zu- rechnung zum Verwaltungsvermögen. Entsprechende Feststellungsbescheide bzgl. Um- fang und Wert des Verwaltungsvermögens sind zu ändern.¹⁹⁶

101

Beratungsempfehlung:

Mandanten mit hohem Verwaltungsvermögen, die Investitionen im Unternehmen planen, sollten auf die erbschaftsteuerliche Investitionsklausel hingewiesen werden, damit die ge- plantenen Investitionen ausreichend dokumentiert werden.

Bei Personen- oder Kapitalgesellschaften sollte ein entsprechender Gesellschafter- beschluss gefasst werden.

Die Investitionsplanung sollte jährlich geprüft und angepasst werden.

Formulierungsvorschlag für die Aufstellung eines Investitionsplans:

Investitionsplan der ...

Es wird der nachfolgende Investitionsplan für das Jahr ... und ... aufgestellt.

	Bezeichnung Wirtschafts- gut	Kurzbeschreibung geplante Investition	Verweis auf An- lagen soweit vorhanden	kalkulierter In- vestitionsbedarf
1.				
2.				
3.				
3.				
voraussichtlicher Investitionsbedarf				

Ort, den

Unterschrift

– Unternehmer/Geschäftsführer –

Musterformulierung für einen Gesellschafterbeschluss

Der als Anlage beigefügte Investitionsplan, der wesentlicher Bestandteil dieses Protokolls ist, wird **einstimmig** beschlossen.

¹⁹⁶ § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

- 102 **kkk) Lohnsummenklausel.** Die Verschonung (Regelverschonung/Optionsverschonung) des begünstigten Vermögens setzt auch voraus, dass in den 5 (bzw. 7) Jahren nach Betriebsübergabe die Summe der jährlichen Lohnsummen insgesamt ein nach der Arbeitnehmerzahl gestaffelte Mindestlohnsumme nicht unterschreiten wird:¹⁹⁷

§ 13a Abs. 3, 10 ErbStG	Regelverschonung				Optionsverschonung			
	bis 5 ¹⁹⁸	6–10 ¹⁹⁹	11–15 ²⁰⁰	ab 16 ²⁰¹	bis 5	6–10	11–15	ab 16
Anzahl der Arbeitnehmer ^①								
Mindestlohnsumme ^①	0%	250%	300%	400%	0%	500%	565%	700%
Lohnsummenfrist	5 Jahre				7 Jahre			
Verschonungsabschlag	85 %				100 %			

① Beschäftigte im Ausbildungsverhältnis oder Mutterschutz und solchen, die Krankengeld oder Elterngeld beziehen, sowie Saisonarbeiter werden bei der Anzahl der Arbeitnehmer und bei der Lohnsumme nicht berücksichtigt (§ 13a Abs. 3 ErbStG). Bei der Betriebsaufspaltung werde die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten zusammengezählt. Einzubeziehen sind alle beschäftigten Arbeitnehmer²⁰² unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status.²⁰³ Einzubeziehen sind auch die Beschäftigten, die zu einer Gesellschaft gehören, die zum Betriebsvermögen des Betriebes (bzw. der Personen- oder Kapitalgesellschaft) unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, der EU oder dem EWR, gehören.²⁰⁴ Dies gilt für Anteile von mehr als 25 % an Kapitalgesellschaften entsprechend.²⁰⁵

- 103 Die Ausgangslohnsumme wird anhand der jährlichen Lohnsumme wie folgt ermittelt:
 Lohnsumme der Beschäftigten
 + Lohnsumme bei Beteiligungen an Personengesellschaften
 + Lohnsumme bei Beteiligungen > 25% an Kapitalgesellschaften
 + Lohnsumme der Besitzgesellschaft bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung²⁰⁶
 = Ausgangslohnsumme
- 104 Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 Jahre, der vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer²⁰⁷ endenden Wirtschaftsjahre.²⁰⁸ In die Lohnsumme werden alle Vergütungen (Löhne und Gehälter, andere Bezüge und Vorteile) einbezogen, die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden.²⁰⁹

¹⁹⁷ § 13a Abs. 3 ErbStG.

¹⁹⁸ § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 1 ErbStG; R E 13a.4 Abs. 2 S. 1 ErbStR.

¹⁹⁹ § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 1 ErbStG.

²⁰⁰ § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG.

²⁰¹ § 13a Abs. 3 ErbStG.

²⁰² Wie zB geringfügig Beschäftigte iSd § 8 SGB IV; R E 13a.4 Abs. 2 S. 8 ErbStR.

²⁰³ R E 13a.4 Abs. 2 S. 6 ErbStR.

²⁰⁴ § 13a Abs. 3 S. 11 ErbStG.

²⁰⁵ § 13a Abs. 3 S. 12 ErbStG.

²⁰⁶ Die Lohnsumme der Betriebsgesellschaft ist bereits in der „Lohnsumme der Beschäftigten“ enthalten.

²⁰⁷ § 9 ErbStG.

²⁰⁸ § 13a Abs. 3 S. 4 bzw. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 2–5 ErbStG.

²⁰⁹ § 13a Abs. 4 S. 1 1. Hs. ErbStG / § 13a Abs. 3 S. 6 1 Hs. ErbStG.

Grundlage für die Ermittlung der Mindestlohnsumme ist die Ausgangslohnsumme.²¹⁰ 105

Nach dem Erwerb darf die maßgebende jährliche Lohnsumme nach § 13a Abs. 3 106
S. 6–13 ErbStG bei der Regelverschonung 5 Jahre und bei der Optionsverschonung
7 Jahre den maßgebenden Prozentsatz²¹¹ von 250 %/300 % /400 %²¹² bzw. 500 %/
565 %/700 %²¹³ nicht unterschreiten.²¹⁴ Das Unterschreiten der Mindestlohnsumme im 5
bzw. 7-Jahres-Zeitraum führt daher zu einer Nachversteuerung nach dem sog. Abschmelz-
ungs-Modell: Der Verschonungsabschlag wird rückwirkend entsprechend dem prozentualen
Unterschreiten der Mindestlohnsumme vermindert; im Übrigen bleibt der Verschonungsabschlag erhalten.

Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt 107
innerhalb einer Frist von 6 Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist von 5 bzw.
7 Jahren das Unterschreiten der Lohnsumme schriftlich²¹⁵ anzuzeigen.²¹⁶

III) Weiterübertragung auf Dritte. Nach § 13a Abs. 5 ErbStG kann ein Erwerber den 108
Verschonungsabschlag nicht in Anspruch nehmen, soweit er das Unternehmen oder die
Gesellschaftsbeteiligung auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder
einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten
übertragen muss. Dasselbe gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses
begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt. Die Übertragungspflicht kann sich
insbesondere aus Vermächtnissen (auch Vorausvermächtnissen), Schenkungen auf den
Todesfall und Auflagen ergeben.²¹⁷ Die Regelung greift weiter, wenn die Übertragung auf
Grund einer qualifizierten Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag erfolgen muss oder
wenn sich die Erben auf Grund einer vom Erblasser verfügten Teilungsanordnung in
entsprechender Weise auseinandersetzen.

In diesen Fällen kann unter bestimmten Voraussetzungen der nachfolgende Erwerber 109
seinerseits den Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen. Dies ist nach § 13a Abs. 5
ErbStG aber zum einen nur in Erbfällen (und nicht bei Schenkungen) möglich und setzt
darüber hinaus voraus, dass der Dritte dem Zwischenerwerber für das erhaltene begünstigte
Vermögen nicht begünstigtes Vermögen überträgt, das er vom Erblasser erworben hat. Diese
Regelung dürfte auch die Fälle erfassen, in denen die Übertragung von begünstigtem Ver-
mögen auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers erfolgt. Dagegen kann der Ver-
mächtnisnehmer nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 13b Abs. 5 den Verschonungs-
abschlag nicht in Anspruch nehmen (sodass der Verschonungsabschlag bei keinem der
Beteiligten in Betracht kommt), wenn die Erben Betriebsvermögen oder Gesellschaftsanteile
auf Grund eines Vermächtnisses auf einen Dritten weiterübertragen müssen.²¹⁸

Wird im Rahmen der Erbauseinandersetzung Betriebsvermögen übertragen kann der 110
übertragende Miterbe die erbschaftsteuerliche Begünstigung²¹⁹ nicht in Anspruch neh-
men.²²⁰ Der übernehmende Erbe kann die erbschaftsteuerliche Begünstigung in Anspruch

²¹⁰ § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG/§ 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG.

²¹¹ § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG.

²¹² Bei der Regelverschonung.

²¹³ Bei der Optionsverschonung.

²¹⁴ § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG.

²¹⁵ § 13a Abs. 6 S. 5 ErbStG/§ 13a Abs. 7 S. 5 ErbStG.

²¹⁶ § 13a Abs. 6 S. 1 ErbStG/§ 13a Abs. 7 S. 1 ErbStG.

²¹⁷ Siehe dazu und zum Folgenden Scholten/Korezkij DStR 2009, 73 (74).

²¹⁸ Etwas anderes würde nur gelten, wenn der Vermächtnisnehmer vom Erblasser ebenfalls Ver-
mögensgegenstände erhalten hätte, die er als Gegenleistung für die Übertragung auf Grund des
Vermächtnisses seinerseits auf die (anderen) Erben übertragen muss. Eine solche Sachlage kann aber
allenfalls bei Vorausvermächtnissen vorliegen.

²¹⁹ §§ 13a, 13b ErbStG.

²²⁰ § 13 Abs. 5 ErbStG.

nehmen.²²¹ Bei ihm erhöht sich die Steuerbefreiung für das Betriebsvermögen entsprechend der Quote des Übergebers bezogen auf den von ihm übernommenen Anteil. Es findet ein Begünstigungstransfer vom ausscheidenden Miterben auf den/die übernehmenden Miterben statt.²²² Lt. Finanzverwaltung soll der Begünstigungstransfer nur zur Anwendung kommen, wenn die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben „zeitnah“ – binnen 6 Monaten²²³ – zum Erbfall erfolgt.²²⁴ Erfolgt die Erbauseinandersetzung nicht zeitnah erst nach Ablauf von 6 Monaten,

- verliert der übertragende Miterbe die Steuerbefreiung²²⁵ entsprechend seiner Erbquote.²²⁶
- erfolgt kein Begünstigungstransfer gemäß § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG.
- geht die Steuerbefreiung entsprechend der Erbquote des übertragenden Erben unter. Der übernehmende Erbe kann nur die erbschaftsteuerliche Begünstigung für seinen Erbanteil am Betriebsvermögen geltend machen.

111 Das FG Düsseldorf²²⁷ geht davon aus, dass ein Zeitablauf von etwa 3 Jahren dem Übergang der Erbschaftsteuerbegünstigungen nicht entgegenstehe.²²⁸ Offen ist derzeit, ob die Grundsätze des BFH²²⁹ zur unverzüglichen Selbstnutzung bei Erwerb eines Familienheims entsprechend auch beim Erwerb von Betriebsvermögen und dem Begünstigungstransfer anwendbar sind.²³⁰

112 **mmm) Ausländisches Betriebsvermögen und Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften.** Bei der Übertragung eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft begünstigen die §§ 13a und 13b ErbStG nicht nur inländisches Betriebsvermögen, sondern auch Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) dient.

113 Eine ähnliche Regelung gilt für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Der Verschonungsabschlag greift hier nicht nur in den Fällen, in denen die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, sondern auch dann, wenn Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) angesiedelt ist. Dagegen soll es nicht darauf ankommen, wo sich das Vermögen der Kapitalgesellschaft befindet und welcher Betriebsstätte es dient.²³¹ Auch das Halten von Beteiligungen an Tochter- und Enkelgesellschaften in Drittstaaten ist für die Steuerbegünstigung unschädlich.

114 Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat haben, ist damit nicht (unmittelbar) begünstigt. Die Begünstigung kann in diesen Fällen aber mittelbar durch die Zwischen-

²²¹ R E 13a.11 Abs. 1 Satz 5 ErbStR.

²²² Brüggemann ErbBstg 2020, 210.

²²³ BMF 14.3.2006, BStBl. 2006 I 253 Rn. 8.

²²⁴ R E 13a.11 Abs. 2 Satz 7 ErbStR.

²²⁵ § 13a Abs. 5 S. 2 ErbStG.

²²⁶ § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 ErbStG.

²²⁷ FG Düsseldorf 21.4.2021 – 4 K 1154/20 Erb DStRE 2022, 358; gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az.: II R 12/21); FG Baden-Württemberg 12.2.2020 – 7 K 3343/18, DStRE 2020, 1443; die Revision (Az. II R 12/20) gegen das Urteil wurde zurückgenommen (BFH 12.2.2020, 7 K 3343/18, BeckRS 2020, 10594).

²²⁸ Zur Vollbeendigung einer Erbengemeinschaft vgl. Scholz & Stark, Praxisrelevante Steuergestaltungen 2023, Kap. 11.

²²⁹ BFH 23.6.2015 – II R 39/13, BStBl. 2016 II 225.

²³⁰ Scholz & Stark, Praxisrelevante Steuergestaltungen 2022, Kap. 12.

²³¹ Scholten/Korezkij DStR 2009, 73 (75).

schaltung einer inländischen oder EU-/EWR-ausländischen Kapitalgesellschaft erreicht werden.²³²

b) Übertragung von Einzelunternehmen

aa) Einkommensteuer

Grundsätzlich liegt in der Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter auf den Rechtsnachfolger eine Betriebsaufgabe des übertragenden Unternehmers mit der Folge, dass die stillen Reserven aufgelöst und damit der Einkommensteuer unterworfen werden müssen. Dies gilt nach § 6 Abs. 3 EStG nicht, wenn ein Betrieb oder ein Teilbetrieb unentgeltlich übertragen wird. In diesen Fällen muss der bisherige Betriebsinhaber die stillen Reserven nicht auflösen. Der Rechtsnachfolger hat vielmehr die Bilanzansätze des bisherigen Betriebsinhabers zu übernehmen und fortzuführen. Dies gilt allerdings nur, wenn alle wesentlichen Grundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs übertragen werden. Welche Wirtschaftsgüter zu einer betrieblichen Einheit gehören, bestimmt sich dabei nach funktionalen Kriterien.²³³ An der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen fehlt es insbesondere dann, wenn das Betriebsgrundstück (oder ein nicht unwesentlicher Teil davon) nicht mitübertragen wird. In diesem Fall liegt eine Betriebsaufgabe vor, die nach § 16 Abs. 3 EStG wie eine Betriebsveräußerung zu behandeln ist. Dies hat zur Folge, dass sowohl die stillen Reserven des übertragenen Betriebsvermögens als auch die stillen Reserven im zurückbehaltenen Betriebsvermögen der Einkommensteuer unterfallen. Unter steuerlichen Aspekten ist daher zu empfehlen, den gesamten Betrieb oder einen vollständigen Teilbetrieb an die nächste Generation weiterzugeben und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückzuhalten. Zur Altersversorgung des bisherigen Betriebsinhabers sollte daher nicht, was sich von der Sache her anbieten würde, das Betriebsgrundstück zurückbehalten und an den Erwerber des Betriebs vermietet oder verpachtet werden, sondern eine Betriebsübertragung gegen Zahlung wiederkehrender Bezüge ins Auge gefasst werden.²³⁴

bb) Schenkungsteuer

Zur Schenkungsteuer wird auf die allgemeinen Ausführungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von Betriebsvermögen oben unter → Rn. 31 ff. verwiesen.

cc) Umsatzsteuer

§ 1 Abs. 1a UStG bestimmt, dass die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Eine Geschäftsveräußerung liegt nach der in § 1 Abs. 1a UStG enthaltenen Legaldefinition vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Damit fällt bei der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung von Unternehmen im ganzen keine Umsatzsteuer an. Auch ist der Vorsteuerabzug in diesen Fällen nicht nach § 15a zu berichtigen.²³⁵ Der Unternehmer tritt umsatzsteuerrechtlich an die Stelle des bisherigen Betriebsinhabers. Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit ist aber, dass das Unternehmen oder ein in der Gliederung des

²³² Scholten/Korezkij DStR 2009, 73 (75) mwN.

²³³ Schmidt/Glanegger EStG § 6 Rn. 486.

²³⁴ Siehe dazu → Rn. 137 ff.

²³⁵ § 15a Abs. 6a UStG; vgl. zB Rau/Dürrwächter/Husmann UStG § 1 Rn. 1088.

Unternehmens gesondert geführter Betrieb „im ganzen“ übertragen wird. Wird das Unternehmen nicht „im ganzen“ übertragen, unterliegt die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen als Entnahme grundsätzlich der Umsatzsteuer. Für eine Übertragung „im ganzen“ reicht es aus, dass die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens auf den Erwerber übergehen, sodass dieser in der Lage ist, den Betrieb weiterzuführen.

dd) Grunderwerbsteuer

- 118 Umfasst das übertragene Betriebsvermögen auch Grundstücke, kann bei teilentgeltlicher Übertragung bezüglich des entgeltlichen Teils Grunderwerbsteuer anfallen. Es gelten insoweit dieselben Grundsätze wie bei der Übertragung von Immobilien im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.²³⁶ In den meisten Fällen greifen im Übrigen die in § 3 Nr. 4, 5 und 6 GrEStG normierten Befreiungstatbestände, die insbesondere den Erwerb durch Ehegatten und Kinder von der Grunderwerbsteuer ausnehmen.

c) Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

aa) Einkommensteuer

- 119 Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft (Anteil eines Mitunternehmers) unentgeltlich übertragen, so sind nach § 6 Abs. 3 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Mitunternehmers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Der Rechtsnachfolger muss diese Werte übernehmen. Damit sind die stillen Reserven bei der unentgeltlichen Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht aufzulösen und zu versteuern. Sie gehen vielmehr auf den Erwerber des Anteils über. Dies gilt auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person sowie bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.²³⁷
- 120 Beim Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen stellt sich die Frage, ob und inwieweit das Sonderbetriebsvermögen mitübertragen werden muss, damit § 6 Abs. 3 EStG greift. Hier ist zu differenzieren.²³⁸ Wird der gesamte Mitunternehmeranteil (Gesellschaftsanteil) übertragen, müssen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf den Erwerber übertragen werden, soweit diese für die Funktion des Betriebs von Bedeutung sind (funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen). Bei der unentgeltlichen Übertragung lediglich eines Teils des Mitunternehmeranteils ist die Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens dagegen dann nicht erforderlich, wenn die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören (also weiterhin Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Gesellschafters bleiben) und der Erwerber des Teilmitunternehmeranteils den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.²³⁹ Der Veräußerung des Mitunternehmeranteils steht dabei die Veräußerung nur eines Anteils dieses Mitunternehmeranteils oder die Veräußerung von mitübernommenem Sonderbetriebsvermögen gleich. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, setzt die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG beim Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen voraus, dass das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotal mitübertragen wird.
- 121 Weiter stellt sich beim Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen die Frage, ob eine gewinnneutrale Übertragung eines Gesellschaftersanteils nach § 6 Abs. 3 EStG auch möglich ist, wenn der übertragende Gesellschafter zuvor in engem zeitlichen Zusammenhang

²³⁶ → Rn. 7 ff.

²³⁷ § 6 Abs. 3 S. 1, 2. HS. EStG.

²³⁸ Siehe dazu BMF 3.3.2005, DStR 2005, 475; Rogall/Stangl DStR 2005, 1073.

²³⁹ § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.