

Ebene des operativen Geschäftsbetriebs stellt der Weg der Ausgliederung eine angemessene Gestaltung dar.<sup>23</sup>

Die Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz der Target GmbH ist unerlässliche Voraussetzung der Strukturierung, da andernfalls die Finanzierung auf Ebene der operativen Gesellschaft aus rechtlichen Gründen nicht möglich wäre. Die Vermeidung einer unzulässigen Kapitalrückzahlung (§§ 30, 31 GmbHG) stellt einen außersteuerlichen Grund dar. Die steuerliche Neutralisierung der handelsrechtlichen Buchwertaufstockung durch eine negative Ergänzungsbilanz ergibt sich aus der Ausübung des steuerlichen Bewertungswahlrechts des § 24 UmwStG und kann ebenso nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden.<sup>24</sup>

Auch die Übernahme der Gesellschafterdarlehen durch die Tochter-GmbH & Co. KG kann nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden, da dies lediglich eine notwendige Maßnahme in Folge der Ausgliederung des Geschäftsbetriebs der Target GmbH darstellt, um ansonsten eintretende steuerliche Nachteile zu vermeiden.<sup>25</sup>

#### 4. Handelsbilanzielle Auswirkungen

Aus handelsbilanzieller Sicht ist zu beachten, dass es aufgrund des Verkehrswertansatzes der Vermögensgegenstände in der Aufnahmebilanz auf Ebene der Tochter-GmbH & Co. KG künftig gegenüber der Steuerbilanz zu Mehrabschreibungen kommt. Das operative Ergebnis der Tochter-GmbH & Co. KG wird daher künftig einerseits mit dem (um den Zinsertrag aus der Forderung gegen die Newco GmbH verminderten) Zinsaufwand aus der Akquisitionsfinanzierung und des Weiteren mit den erhöhten handelsrechtlichen Abschreibungen belastet sein. Im Unterschied zu den Zinsaufwendungen wirken sich dabei die Abschreibungen steuerlich nicht aus, so dass es in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung zu einer „künstlich“ erhöhten Steuerquote kommt, über grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Geschäftsbetrieb in der Lage ist die eigene Abschreibung sowie die Fremdfinanzierung zu erwirtschaften, sollte sich dennoch keine Verlustsituation auf Ebene der Tochter-GmbH & Co. KG ergeben.

Auf Ebene der Newco GmbH ergeben sich aus der Verbindlichkeit gegenüber der Tochter-GmbH & Co. KG Zinsaufwendungen. Eine bilanzielle Überschuldung der Newco GmbH wird jedoch durch die aufgrund des mit der Target GmbH abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrags abgeführten Erträge vermieden. Zu diesem Zweck ist im Gesellschaftsvertrag der Tochter-GmbH & Co. KG ein hinreichendes Entnahmerecht für die Target GmbH zu verein-

baren, so dass die Beteiligungserträge aus der Tochter-GmbH & Co. KG den Zinsaufwand auf Ebene der Newco GmbH kompensieren können. Aus Sicht der Banken sollte dies nicht zu Nachteilen rühren, da ein Liquiditätsabfluss nicht stattfinden muss. Vielmehr kann die Target GmbH die (aus der Tochter-GmbH & Co. KG entnommene) Zinsforderung gegen die Newco GmbH mit der Ergebnisabführungsverpflichtung aufrechnen.<sup>26</sup> Dies kann entsprechend in den Finanzierungsvereinbarungen mit der Bank verankert werden.

#### V. Zusammenfassung

Die vorgestellte Struktur einer Akquisitionsfinanzierung ermöglicht es, die Belange der finanzierenden Banken hinsichtlich ihres Sicherheitsbedürfnisses zu befriedigen. Die Vorschriften zur Kapitalerhaltung bleiben gewahrt. Folglich werden typische außersteuerliche Probleme der Akquisitionsfinanzierung bewältigt. Im Ergebnis führt § 8 a KStG zu keinen nachteiligen Steuerfolgen. Eine Eigenkapitalausstattung der Erwerbengesellschaft kann grundsätzlich unterbleiben, im Ergebnis ohne eine Umqualifizierung von Zinsaufwand aus der Akquisitionsfinanzierung zu bewirken.

**Hinweis der Redaktion:** Zur typischen Struktur eines Akquisitionsdarlehens vgl. *Schrell/Kirchner*, BB 2003, 1451, 1452.

Inwieweit Konzernfinanzierungen mit umfangreichen Konzern-Sicherheitspaketen unzulässig waren bzw. sind untersucht *Bander* in BB 2005, 1492.

Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 15. 7. 2004 zu den Rückgriffsfälle des § 8 a KStG nehmen *Thomas/Meiner* in BB 2004, 1988 vor. Einen allgemeinen Überblick zu dem Schreiben vermitteln *Inß/Kwante/Lecfner*, BB 2004, 1765.

<sup>23</sup> Dieses Ziel kann unter den gegebenen Umständen auch nicht über einen „direkteren“ Weg erreicht werden; insbesondere eine Verschmelzung der Target GmbH mit der Newco GmbH kommt vor dem Hintergrund nicht in Betracht, dass für den Fall einer späteren Veräußerung die Anteile durch eine Kapitalgesellschaft veräußert werden sollen.

<sup>24</sup> Vgl. dazu *Kmsc/Umen*, in: *TIPKE/KRUSE*, Kommentar zur AO, Tz. 43 zu § 42 AO.

<sup>25</sup> Würden die Gesellschafterdarlehen nicht durch die Tochter-GmbH & Co. KG übernommen, wären die darauf entfallenden Zinsaufwendungen für Gewerbesteuerzwecke nicht mit dem operativen Ergebnis verrechenbar.

<sup>26</sup> Im Unterschied zu dem Fall der Aufrechnung einer Forderung mit einer Verlustübernahmeverpflichtung seitens des Organträgeri (vgl. OLG Thüringen, 21. 9. 2004 - 8 U 1187/03, GmbHR 2005, 1058) ist die Aufrechnung einer Forderung mit einer Ergebnisabführungsverpflichtung durch die Organgesellschaft auch aus rechtlicher Sicht unbedenklich.

Rechtsanwalt Dr. Henning Jaques, Hamburg

## Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte und Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge

Die Unternehmensnachfolge hat in den vergangenen Jahren in der Beratungspraxis erheblich an Bedeutung gewonnen. Dieser Trend wird sich angesichts; des auch weiterhin in vielen Unternehmen anstehenden Generationswechsels fortsetzen und sicherlich intensivieren. Der vorliegende Beitrag befasst sich ausschließlich mit Schenkung- und erbschaftsteuerlichen Fragestellungen, wobei aufgrund der Vielzahl der möglichen Fälle lediglich eine Auswahl dargestellt werden kann. Dabei wird freilich nicht verkannt, dass sowohl die vorweggenommene Unternehmensnachfolge als auch die Nachfolge

durch Erwerb von Todes wegen mitunter erhebliche einkommensteuerliche Implikationen haben können.

### I. Einleitung

Hat der Unternehmer erst einmal erkannt, dass ein bloß passives Abwarten sowohl sein Unternehmen als auch seine Familie in existenzielle Schwierigkeiten bringen kann, geht es darum, alle

Facetten der hochkomplexen Regelungsmaterie in einem ganzheitlichen Nachfolgekonzepth zu erfassen und zu regeln. Aufgrund der enormen Bedeutung des Unternehmens für die Versorgung des Unternehmers und die Versorgung seiner Familie sollten die Ziele des Unternehmers, aber auch der sonstigen Beteiligten klar definiert und bei der weiteren Gestaltung der Unternehmensnachfolge insbesondere der Unternehmenskontinuität oberste Priorität eingeräumt werden.

(1) Regelmäßig sollte aus unternehmensstrategischen Gründen langfristig eine starke Position des oder der Nachfolger(s) sichergestellt sein. Dies setzt voraus, dass (als Endziel) die Mehrheit der Stimmrechte (nicht unbedingt auch der Erträge!) bei dem oder den Nachfolger(n) liegt. (2) Auf der operativen Ebene ist die Kontinuität in der Geschäftsrührung sicherzustellen. (3) Mit Blick auf die Versorgung des Übergebers und gegebenenfalls seines Ehegatten ist ferner Bedacht darauf zu nehmen, ob und in welchem Umfang sich dieser Erträge des zur Übertragung anstehenden Vermögens tatsächlich vorbehalten sollte. Im Falle der Überversorgung entsteht nämlich - gerade bei frühzeitiger Regelung der Unternehmensnachfolge - das Problem, dass die nicht verbrauchten Erträge beim Schenker „neues Erbschaftsteuersubstrat“ bilden und später ungemindert zum Nominalwert als Kapitalforderungen (§ 12 Abs. 1 ErbStG) übergehen, z. B. beim Erwerb von Todes wegen<sup>1</sup>.

Neben psychologischen und innerfamiliären Aspekten auf der privaten Seite sind insbesondere auch operative, gesellschaftsrechtliche und erbrechtliche Fragen zur Sicherung der Unternehmenskontinuität zu regeln. Besondere Bedeutung kommt schließlich der Vermeidung steuerlicher Risiken sowie der Nutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu. Der folgende Beitrag zeigt zunächst aktuelle Entwicklungen im Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts auf (II.). Anschließend geht es darum, grundlegende Unterschiede zwischen der Besteuerung einer Schenkung und eines Erwerbs von Todes wegen aufzudecken (III.), um von da aus allgemeine Risiken und Gestaltungsaspekte zu entwickeln (IV.).

## II. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Mit Beschluss vom 22. 5. 2002 hat der II. Senat des BFH dem BVerfG mehrere Fragen zur Verfassungsmäßigkeit des derzeitigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts zur Entscheidung vorgelegt<sup>2</sup>. Im Zentrum der Kritik steht dabei die unterschiedliche Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände, namentlich die günstigere Bewertung von bebauten Grundstücken, von Betriebsvermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Vergleich zu sonstigem Vermögen, das mit dem gemeinen Wert bewertet wird. Der Ausgang dieses Verfahrens ist derzeit noch als völlig offen anzusehen<sup>3</sup>. Eine Entscheidung hatte das BVerfG für das Jahr 2005 vorgehen<sup>4</sup>; sie dürfte nunmehr für das Jahr 2006 zu erwarten sein.<sup>5</sup>

Unabhängig vom Ausgang des BVerfG-Verfahrens liegen seit einiger Zeit bereits Gesetzentwürfe zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer von Schleswig-Holstein<sup>6</sup>, von Hessen<sup>7</sup>, von Bayern<sup>8</sup> sowie der Bundesregierung<sup>9</sup> vor<sup>10</sup>. Welcher dieser Entwürfe mit welchem Inhalt letztlich Gesetz werden wird, lässt sich derzeit nicht prognostizieren. Alle Gesetzentwürfe sehen allerdings die Streichung der Vergünstigungen für gewerblich geprägte GmbH & Co. KG vor<sup>11</sup>. Weitere gravierende gesetzliche Änderungen werden sicherlich aus dem Ausgang der Entscheidung des BVerfG sowie europarechtlichen Einflüssen<sup>12</sup> resultieren.

## III. Keine Deckungsgleichheit von Erbschaft- und Schenkungsteueratbeständen

Auf den ersten Blick könnte man der Meinung sein, dass Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen gleich besteuert werden.

Gem. § 1 Abs. 2 ErbStG gelten nämlich die Vorschriften des ErbStG über die Erwerbe von Todes wegen dem Grundsatz nach auch für Schenkungen. Es gibt indes zahlreiche Unterschiede, die mitunter auch zu erheblichen Unterschieden bei der Steuerbelastung führen. Die folgenden Aspekte können - je nachdem - dafür oder dagegen sprechen, eine Zuwendung bereits zu Lebzeiten vorzunehmen oder sie durch Verfügung von Todes wegen zu regeln.

### 1. Ermittlung der Bereicherung

Von erheblicher praktischer Auswirkung ist zunächst, dass nach der BFH-Rechtsprechung<sup>13</sup> bei Erwerben von Todes wegen die Regelungen in § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG Anwendung finden, während bei Schenkungen keine besonderen Regelungen für die Ermittlung der Bereicherung existieren. Diese Auffassung, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat<sup>14</sup>, stützt der BFH auf § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Mangels vergleichbarer Regelung für Schenkungen leiten BFH und Finanzverwaltung die Bereicherung bei Schenkungen unmittelbar aus dem Besteuerungstatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ab<sup>15</sup>. Auch wenn die Rechtsprechung weiterhin von einer „gemischten Schenkung“ spricht, zerlegt sie den gemischten Vertrag in seine Elemente und löst aus ihm eine ungemischte freigebige Zuwendung heraus. Nur die reine, von gegenseitigen Pflichten freie Zuwendung soll die Merkmale der freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllen<sup>16</sup>. Im Fall der gemischten Schenkung (oder „gemischt-freigebige Zuwendung“ genannt) ermitteln BFH und Finanzverwaltung den Vermögenszuwachs im Wege der Verhältnisrechnung<sup>17</sup>.

Aufgrund der systematisch anders gelagerten Ermittlung der Bereicherung bei Schenkung und bei Erwerb von Todes wegen ist ferner bedeutsam, dass gemäß § 10 Abs. 6 ErbStG Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen stehen, bei Erwerben von Todes wegen nicht abziehbar sind, während solche Schulden und Lasten im Rahmen der Ermittlung des Werts einer gemischten Schenkung (z. B. bei einer Gegenleistung oder Leistungsaufgabe) abziehbar sind<sup>18</sup>. Da Schulden und Lasten im Zusammenhang

1 Vgl. *lüllicher*, DStR 2001, 1200, 1202.

2 BFH, 22. 5. 2002 - II R 61/99, BStBl. II 2002, 598, BB 2002, 1788.

3 Vgl. *Wächter*, DNotZ 2005, 523, 532 mit zahlreichen Nachweisen zum derzeitigen Meinungsstand.

4 Vgl. [www.bundesverfassungsgericht.de/texte/deutsch/organisation/ericdigenungen\\_200.S.html](http://www.bundesverfassungsgericht.de/texte/deutsch/organisation/ericdigenungen_200.S.html) zur Übersicht der im Jahre 2005 zu erledigenden Verfahren, wo die Vorlage des BFH unter Nr. 3 aufgeführt ist.

5 [www.bundesverfassungsgericht.de/cgi-bin/llnk.pl?aufgaben](http://www.bundesverfassungsgericht.de/cgi-bin/llnk.pl?aufgaben).

6 „Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Erbschaftsbesteuerung“ vom 11. 6. 2004. BR-Drucks. 422/04.

7 „Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen“ vom 28. 1. 2005, BR-Drucks. 45/05.

8 „Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ vom 4. 5. 2005. BR-Drucks. 341/05, BT-Drucks. 15/5448 vom 10. 5. 2005 (Gesetzentwurf der Fraktion der CDU/CSU).

9 „Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ vom 6. 5. 2005, BR-Drucks. 323/05.

10 Vgl. ausführlich zur aktuellen Steuergesetzgebung zur Unternehmensnachfolge *LanHsittel*, BB-Speclal5/2004, 8 ff.; *Wächter*, DNotZ 2005, 523.

11 Vgl. *Wächter*, DNotZ 2005, 523, 529.

12 In der Rechtssache „Erben von Barbier“, EuGH, 1.12. 2003 - Rs. C-364/OI, RIW 2004, 462, EWS 2004, 124, DStRE 2004, 93, hat der EuGH erstmals entschieden, dass die europäischen Grundfreiheiten auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten. Prüfungsmaßstab ist dabei insbesondere die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EG).

13 Z. B. BFH, 12. 12. 1979 - II R 157/78, BStBl. II 1980, 260, BB 1980, 1870; BFH, 21. 10. 1981 - II R 1 76/78, BStBl. II 1982, 83, BB 1982, 233; BFH, 16. 12. 1992 - II R 114/89, BFH/NV 1993, 298.

14 R 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStR 2003.

15 Vgl. *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, B 10 Rdnr. 18; *Schlick*, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2004, § 7 Rdnr. 35 ff.; *Vonvold*, ErbStII 2005, 24, 25.

16 Vgl. *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rdnr. 29.

17 R 17 ErbStR; *Troll/Uebi-lüllicher*, ErbStG, § 7 Rdnr. 206 m. w. N. aus Rechtsprechung.

18 R 31 Abs. 1 ErbStR; vgl. auch *Vorwahl*, ErbStB 2005, 24, 25.

jaques | Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte und Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge

mit Betriebsvermögen nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG voll abziehbar sind, bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften jedoch nur verhältnismäßig, ergibt sich im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge somit auch ein Unterschied bei der Schenkung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

## 2. Einheitlicher Erwerb statt mehrerer Zuwendungen

Soll unternehmerisches Vermögen und zusätzlich sonstiges Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden, kann es für die Berechnung und Höhe der Schenkungsteuer von erheblicher Bedeutung sein, ob der Vermögensübergang auf einem einheitlichen Erwerb oder auf mehreren selbstständigen Erwerbsvorgängen beruht<sup>19</sup>. Auf Grund des progressiven Steuertarifs wäre eine getrennte Besteuerung selbstständiger Zuwendungsvorgänge nachteilig, was bei einer einheitlichen Zuwendung vermieden werden könnte<sup>20</sup>. Zwar werden selbstständige Zuwendungsvorgänge nach der Regelung in § 14 ErbStG innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums zusammengerechnet, wodurch freilich die steuerlichen Nachteile nicht völlig beseitigt werden. Von Bedeutung im Bereich der Unternehmensnachfolge ist insbesondere, dass die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG, wonach eine Zusammenrechnung von positiven mit negativen Steuerwerten nicht zulässig ist, im Fall eines einheitlichen Erwerbs nicht zur Anwendung kommt<sup>21</sup>. Ein negativer Steuerwert trotz positiven Verkehrswertes kann sich insbesondere bei Anteilen an Personengesellschaften ergeben, die Mitunternehmeranteile sind<sup>22</sup>. Auch kann der nach § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 98 a BwG ermittelte Reinwert des Betriebsvermögens eines übergebenen Gewerbebetriebs negativ sein, sofern der Erwerber auch die Betriebsschulden übernimmt und diese Schuldübernahme der Verwaltungspraxis<sup>23</sup> folgend nicht als Gegenleistung behandelt wird<sup>24</sup>.

Unproblematisch ist ein einheitlicher Erwerb gegeben, wenn es sich um einen Erwerb von Todes wegen handelt, da dann - in Anlehnung an die bürgerlich-rechtliche Regelung des § 1922 BGB - das gesamte Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht und gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Steuer mit dem Tode des Erblassers entsteht<sup>25</sup>. Für Schenkungen unter Lebenden bestimmt § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG indes die Ausrührung der Zuwendung als maßgeblichen Zeitpunkt für die Entstehung der Steuer. Mehrere Vermögensgegenstände einer freiwilligen Zuwendung sind dabei zusammenzurechnen<sup>26</sup>.

Gehört beispielsweise zur vorweggenommenen Erbfolge neben dem Unternehmen auch ein im Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen gehaltenes Grundstück, gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Grundstücksschenkung erst dann als ausgeführt, wenn die Vertragsparteien die für die Eintragung der Rechtsänderungen im Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte auf Grund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken<sup>27</sup>. Der BFH verfährt hier etwas großzügiger: Erfolgen die Zuwendungen auf der Grundlage eines *einheitlichen Schenkungsversprechens*, so können auch die aus „technischen Gründen“ kurz nacheinander vollzogenen Zuwendungen eines KG-Anteils und eines Grundstücks eine einheitliche Schenkung darstellen<sup>28</sup>. Hingegen sieht der BFH für die Bestimmung des *Zuwendungsgegenstandes* (im entschiedenen Fall eine mittelbare Schenkung) als maßgeblichen Zeitpunkt nicht das Versprechen der Zuwendung (die Schenkungsabrede), sondern die Zuwendung selbst an<sup>29</sup>.

Um die Übertragung mehrerer Vermögensgegenstände (insbesondere unter Berücksichtigung eines gestreckten Erwerbsvorgangs

wie bei Immobilien) als eine einheitliche Zuwendung zu gestalten, könnte man auch eine oder mehrere aufschiebende Bedingungen vereinbaren, die mit Eintritt der letzten Voraussetzung des Entstehungstatbestandes wirksam werden<sup>30</sup>.

Da die Finanzverwaltung zur Frage der Einheitlichkeit der Zuwendung bei zeitlich auseinander fallenden Vollzugstatbeständen keine klar definierte Meinung vertritt, sollte ggf. vor Durchführung einer solchen (in mehreren Akten vollzogenen) Schenkung eine verbindliche Auskunft eingeholt oder die Übertragung durch Verfügung von Todes wegen geregelt werden.

## 3. Mittelbare Schenkung

Unterschiede ergeben sich auch im Fall der mittelbaren Schenkung<sup>31</sup>. Bei der mittelbaren Schenkung - zum Beispiel von Grundstücken - wendet der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag zu mit der Maßgabe, von diesem Geld einen zuvor genau definierten Gegenstand zu erwerben. Dadurch können die Vorteile des differenzierten Bewertungssystems des § 12 ErbStG genutzt werden: Während die Geldschenkung gem. § 12 Abs. 1 ErbStG der Besteuerung zum Nominalwert unterläge, werden Grundbesitz (und insbesondere auch Betriebsvermögen) zum Teil deutlich niedriger besteuert<sup>32</sup>.

Im Hinblick auf Betriebsvermögen und Anteile an einer Kapitalgesellschaft ist allerdings zu beachten, dass die mittelbare Schenkung nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann steuerbegünstigt ist, wenn sich der Empfänger mit dem zugewandten Geldbetrag *am Betriebsvermögen des Schenkers* beteiligen oder *vom Schenker unmittelbar gehaltene Anteile* an einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erwerben muss<sup>33</sup>. Die mittelbare Schenkung ist hingegen nicht begünstigt, wenn die Beteiligung am Vermögen eines Dritten erfolgen soll<sup>34</sup>. Diese Auffassung hat der BFH für eine mittelbare Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft jüngst bestätigt<sup>35</sup> und damit den Literaturstimmen, die sich bei mittelbaren Anteilsschenkungen für den Verzicht auf das Erfordernis einer Beteiligung der Schenkers an der Kapitalgesellschaft aussprechen<sup>36</sup>, eine Absage erteilt.

Diese Gestaltungsmöglichkeiten der mittelbaren Schenkung sind nach Auffassung des BFH<sup>37</sup>, die in einer neueren Entscheidung bestätigt wird<sup>38</sup>, bei Erwerben von Todes wegen ausgeschlossen<sup>39</sup>.

19 Dazu ausführlich *Gebet*, ZEV 2001, 2) 3.

20 *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rcninr. 65 f.

21 Vgl. *Troll/Gehel/Jüllicher*, ErbStG, § 14 Rdnr. 301.; *Gebet*, ZEV 2001, 213; *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rdnr. 65.

22 Vgl. *Troll/Gehel/Ullcher*, ErbStG, § 7 Rdnr. 77.

23 FinVw.DStR 1984, 44.

24 Vgl. dazu *Troll/Gehel/Jüllicher*, ErbStG, § 7 Rdnr. 219.

25 Vgl. *Schlick*, in: *Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2004, § 9 Rdnr. 3.

26 R 17(9) ErbStR.

27 R 23 (I) ErbStR.

28 BFH, 18. 3. 1981 - II R 11/79, BStBl. II 1981, 532; BFH, 10. 2. 1982 - II R 3/80, BStBl. II 1982, 351, BB 1982, 851; vgl. auch *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rdnr. 66; a. A. *Troll/Gehel/Jüllicher*, ErbStG, § 7 Rdnr. 78.

29 BEH, 9. 11. 1994 - II R 87/92, BStBl. II 1995, 83, BB 1995, 811; BFH, 26. 9. 1990 - II R 50/88, BStBl. II 1991, 32, BB 1991, 332.

30 Dagegen *Gebet*, ZEV 2001, 213, 21. 5.

31 Vgl. dazu R 23 (2) ErbStR; *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rdnr. 17 ff.

32 Vgl. zu Fällen der mittelbaren Zuwendung bei Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften ausführlich *Gebet*, DStR 2003, 622.

33 R 56 (2) Satz 1 ErbStR.

34 R 56 (2) Satz 2 ErbStR.

35 BEH, 16. 2. 2005 - II R 6/02, ZEV 2005, 264, BB 2005, 1092.

36 Z. B. *Troll/Gehel/Jüllicher*, ErbStG, § 13 a Rdnr. 79 i. V. in. 132.

37 BFH, 23. 1. 1991 - II B 46/90, KStBl. II 1991, 310, Bin 991, 898; BFH, 10. 7. 1996 - II R 32/94, BFH/NV 1997, 28.

38 BFH, 3. 7. 2003 - II B 90/02, BFH/NV 2003, 1S87.

39 Vgl. auch *Troll/Gehel/Jüllicher*, ErbStG, § 10 Rdnr. 270.

Im Todesfall geht vielmehr das Vermögen in dem Zustand auf die Erben über, den es im Todeszeitpunkt hat.

#### 4. Sachvermächtnisse

Ein weiterer erheblicher Unterschied zwischen Schenkung und Erwerb von Todes wegen tut sich auf Grund eines obiter dictum des BFH auf, in dem eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung zur Bewertung von Grundstücksvermächtnissen angekündigt wurde<sup>40</sup>. Bisher gingen Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum übereinstimmend davon aus, dass für die Bewertung von Grundstücken der steuerliche Wert des Grundstücks maßgebend ist<sup>41</sup>. Der BFH hat angedeutet, dass er überlegt, § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG anzuwenden, da die Grundstückswerte die Verkehrswerte erheblich unterschreiten, weshalb es sich um eine „teilweise Steuerbefreiung“ handele<sup>42</sup>. Führt man diesen Gedanken konsequent zu Ende, ließe sich die Anwendbarkeit von § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG sowohl für die Fallgruppe der gemischten Schenkung bei Schuldenüberhang als auch insbesondere für Vermögensgegenstände des Betriebsvermögens oder Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften begründen<sup>43</sup>.

Die Auffassung des BFH ist in der Literatur ganz überwiegend auf Kritik gestoßen<sup>44</sup>. Auch die Finanzverwaltung scheint der Auffassung des BFH nicht folgen zu wollen<sup>45</sup>. Die Beratungspraxis wird hier gleichwohl bis auf weiteres Vorsicht walten lassen müssen.

Die Gestaltungsempfehlung, zumindest Teile des unternehmerischen Vermögens (oder auch Grundstücksvermögen) bereits zu Lebzeiten auf die nachfolgende Generation zu übertragen, gewinnt hierdurch an Gewicht, denn in diesem Fall spielt das Sachvermächtnis keine Rolle. Wird jedoch nicht das gesamte unternehmerische Vermögen (oder Grundstücksvermögen) durch Schenkung im Vorwege übertragen, ist zu überlegen, ob eine Erbeinsetzung mit entsprechender Teilungsanordnung nicht ebenso gut wie das Sachvermächtnis den Interessen der Beteiligten gerecht werden kann<sup>46</sup>.

### IV. Risiken und Gestaltungsaspekte bei der Unternehmensnachfolge

Außer den aufgeführten Unterschieden zwischen vorweggenommener Erbfolge und Verfügung von Todes wegen spielen u.a. die folgenden Aspekte bei der Gestaltung eine bedeutsame Rolle:

#### 1. „Berliner Testament“

Das „Berliner Testament“, bei dem sich die Ehegatten wechselseitig zu alleinigen Vollerben und nach beider Ableben einen Dritten (i.d.R. die gemeinschaftlichen Kinder) zu Schlusserben einsetzen, ist nach wie vor äußerst beliebt und ebenso verbreitet. Erbschaftsteuerlich kann sich diese Gestaltung jedoch als fataler Fehler erweisen, weil nämlich das Vermögen bei wirtschaftlicher Betrachtung zweimal besteuert wird: einmal beim Übergang des Erstversterbenden auf den länger lebenden Ehegatten und anschließend beim Tod des länger lebenden Ehegatten auf die Kinder<sup>47</sup>. Als weiterer gravierender Nachteil erweist sich, dass die beträchtlichen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Freibeträge (bei Kindern gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG derzeit € 205 000 pro Kind) ungenutzt verloren gehen<sup>48</sup>.

Bei Unternehmer-Ehegatten kann schließlich erschwerend hinzukommen, dass der überlebende Ehegatte ungewollt in eine Unternehmerposition gedrängt wird, die er oftmals fachlich, aber auch von Alters wegen gar nicht ausfüllen kann und will. Besser ist es hier häufig, eines oder alle Kinder als (Allein-)Erben einzusetzen und den Ehegatten sowie sonstige Dritte (z. B. Geschwister) durch Vermächtnisse zu versorgen. Inwieweit dies mit der angekündigten Rechtsprechungsänderung zu Sachvermächtnissen kollidiert, wird dann im konkreten Einzelfall zu prüfen sein.

#### 2. Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen oder Nießbrauch

Sind die persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen ausgeschöpft, ist der verbleibende Wert des steuerpflichtigen Erwerbs - je nach Steuerklasse ~ mit einem Steuersatz von 7% bis zu 50% zu versteuern (vgl. § 19 ErbStG). Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass nur in ca. 9% aller Erbschaft- und Schenkungsfälle ein Wert von mehr als € 500 000 zu versteuern ist, wobei allerdings auf diese Fälle deutlich mehr als 50% des gesamten Steueraufkommens entfallen<sup>49</sup>. Neben der Optimierung der Freibeträge sucht eine geschickte Gestaltung daher auch entweder den Wert der Bereicherung selbst möglichst gering zu halten oder zumindest durch Vereinbarung eines Nutzungsrechts i. S. des § 25 ErbStG (i.d.R. Nießbrauchsrecht) eine Steuerstundung zu erzielen.

Der Gedanke an einen (teilweisen) Verkauf wäre - gerade bei geringem zeitlichem Spielraum - eher kontraproduktiv, da hierdurch neues Barvermögen beim Erblasser entsteht, das dann bei einer später folgenden Schenkung oder einem Erwerb von Todes wegen gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG mit dem Nominalwert zu versteuern wäre. Der an sich charmanten Idee, den Kaufpreis aufschiebend bedingt bis zum Tode des Übergebers zu stunden und damit ein Erlöschen der Kaufpreisforderung im Wege der Konfusion zu bewirken, ist durch die Regelung in § 10 Abs. 3 ErbStG der Boden entzogen. Nach dieser Vorschrift gelten nämlich die bei der Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung (zivilrechtlich) erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen.

Zur Reduzierung der Bereicherung eignen sich daher besser solche Gestaltungen, bei denen der Übergeber und/oder dessen Ehegatte versorgt werden oder ein Nutzungsrecht erhalten und diese Belastung mit dem Tode des Übergebers bzw. des längstlebenden Ehegatten endet. So ist beispielsweise § 10 Abs. 3 ErbStG nicht anzuwenden, soweit eine Leibrente (Leistungsaufgabe) oder ein Nutzungsrecht des Erblassers mit dessen Tod erlischt<sup>50</sup>.

Im Hinblick auf die Abziehbarkeit von „Gegenleistungen“ des Beschenkten ist von besonderer praktischer Relevanz, ob der Schenker sich (oder einem Dritten) ein Nießbrauchs-/Wohnungsrecht oder eine Versorgungsrente vorbehält<sup>51</sup>. Bei Auflagen „als Gegenleistung“ wird nämlich danach differenziert, ob es sich ~ wie bei der Versorgungsrente ~ um eine *Leistungsaufgabe* (dann abziehbar im Rahmen der Verhältnisrechnung) oder eine *Nutzungs- oder Duldungsaufgabe* handelt. Bei Letzteren sind wieder zwei Fälle zu unterscheiden. Wenn Nutzungs- oder Duldungsaufgaben - wie beim Nießbrauch oder Wohnungsrecht - auf Nutzungen am Zuwendungsgegenstand beschränkt sind, ist die Sondervorschrift des § 25 ErbStG einschlägig: Der Wert der Auflage ist nicht von

40 BFH, 2. 7. 2004 - HR 9/02, BStBl. II 2004, 1039, BB 2004, 2394.

41 Vgl. Wächter, DNotZ 2005, 523, 534 in. w. N.

42 Vgl. dazu auch Wächter, DNotZ 2005, 523, 533 ff.; Rohde/Neu, GmbH-StB 2005, 106.

43 Vgl. Crezelius, ZEV 2004, 476, 478, der sich kritisch mit dieser Ankündigung der Änderung der Rechtsprechung auseinandersetzt; unter Hinweis auf die weiteren Konsequenzen auch Wächter, UNotZ 2005, 523, 535.

44 Crezelius, ZEV 2004, 476; Ebelüf, StR 2005, 1633; Rohde/Weil, umbH-StB 2005, 106; Sfrt-rt, NJW 2005, 805.

45 7. B. OFD Münster, 30. 6. 2005 - S 3300 - 140 - St 33-35, DB 2005, 1490, Teil C R 92 (2) Satz 1 und R 124 (3) Satz 2 ErbStR haben weiterhin Gültigkeit; vgl. dazu auch Wächter, DStR 2005, 1844, 1846.

46 Vgl. Wächter, DNotZ 2005, 523, 535; Cre'zi-liiis, ZEV 2004, 476, 477.

47 Vgl. Sch'rrr, in: Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, 2002, § 3 Rdnr. 2; Stielhoff/Wübner, Unternehmensnachfolge, 5. Aufl. 2005, § 77 Rdnr. 32.

48 Scheid'ebenda.

49 Vgl. Wächter, DNotZ 2005, 523 mit weiteren Quellennachweisen.

50 Vgl. Meincke, ErbStG, 14. Auflage 2004, § 10 Kdnr. 28.

51 Vgl. zu den Unterschieden zwischen Erwerb von Todes wegen und Schenkung bereits oben III. 1.

jaques | Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte und Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge

der Schenkung abziehbar, die auf den Wert dieser Auflage entfallende Steuer wird aber gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG bis zum Wegfall der Auflage (i. d. R. Versterben des oder der Nießbrauchs-/Wohnungsrechtberechtigten) zinslos gestundet; die darauf entfallende Steuer kann abgelöst werden. Handelt es sich um eine sonstige Nutzungs- oder Duldungsaufgabe, wird die kapitalisierte Belastung mit dem Steuerwert des Zuwendungsgegenstandes saldiert<sup>52</sup>.

Bei der Gestaltung ist z.B. also zu berücksichtigen, dass bei der Übertragung gegen eine Rente die Rentenlast, die aus dem Vermögen des Erwerbers erbracht wird, nicht unter das Abzugsverbot des § 25 die ErbStG fällt und deshalb zumeist eine geringere Steuerbelastung resultiert<sup>53</sup>. Da jedoch die Versorgungsrente als Bestandteil einer gemischten Schenkung lediglich im Rahmen der Verhältnisrechnung abziehbar ist<sup>54</sup>, wird der vorstehend genannte Vorteil allerdings um so mehr gemindert, je mehr die Steuerwerte und die Verkehrswerte des übertragenen Vermögens auseinander fallen<sup>55</sup>. Im Ergebnis lässt sich eine generelle Tendenz, welche Variante in welchen Fällen günstiger ist, nicht feststellen<sup>56</sup>, so dass im Einzelfall eine konkrete Vergleichsrechnung vorgenommen werden sollte. Eine steueroptimierte Gestaltung wird diese Unterschiede bei der Ermittlung der Bereicherung berücksichtigen müssen.

Auch kann sich je nach Fallgestaltung auswirken, dass es beim Erwerb von Todes wegen zum vollen Abzug der kapitalisierten Versorgungsrente nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG kommt, während diese bei einer Schenkung als Leistungsaufgabe nur verhältnismäßig abgezogen werden kann. Ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht/Wohnungsrecht ist weder beim Erwerb von Todes wegen noch bei einer Schenkung als Belastung abziehbar (vgl. § 25 ErbStG), so dass insoweit kein Unterschied besteht.

Bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Vorbehalt eines Nießbrauchs zugunsten des Schenkers oder des Ehegatten des Schenkers ist zu beachten, dass die Nießbrauchslast für die Berechnung der zu stundenden Steuer nach § 25 ErbStG nur mit dem nach Maßgabe des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG gekürzten Betrag abzugsfähig ist<sup>57</sup>.

Wenig Beachtung findet bisher auch die Tatsache, dass bei einer Grundstücksveräußerung eine lebenslängliche Rente, die als Gegenleistung ausbedungen wird, kein Nutzungsrecht am Grundstück darstellt und die Rente daher ohne Anwendung des § 16 BewG zu bewerten ist<sup>58</sup>. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass der Anspruch auf Zahlung einer lebenslänglichen Leibrente unabhängig von dem weiteren Schicksal des Grundstücks sei, insbesondere ohne Rücksicht auf dessen künftige Ertragsfähigkeit gewertet werde, und sich damit nicht als Nutzung des Wirtschaftsgutes darstelle<sup>59</sup>. Dieser Rechtsprechung folgt auch die Finanzverwaltung<sup>60</sup>. Zwar betraf der entschiedene Fall eine Grundstücksübertragung, jedoch ist nicht ersichtlich, warum diese Entscheidung nicht entsprechend auch auf die Nutzung unternehmerischen Vermögens Anwendung finden können sollte. Anders als ein Nießbrauch an den übertragenen Anteilen, deren Kapitalwert nach § 16 BewG auf das 18,6 fache begrenzt und somit ggf. nicht in vollem Umfang von dem Wert des übertragenen Wirtschaftsguts abziehbar ist, ist die Abziehbarkeit einer Versorgungsleistung insoweit nicht begrenzt; bei ihr greift nur die beschränkte Abziehbarkeit aufgrund der anzuwendenden Verhältnisrechnung (s.o.).

Ferner wird der Jahreswert der Nutzung nicht nach § 16 BewG begrenzt, wenn ein Gewinnbezugsrecht mit der Vereinbarung einer Jahresmindestleistung verbunden ist, die in jedem Fall auch dann erbracht werden muss, wenn der Ertrag des Wirtschaftsguts geringer als die Garantiesumme ist oder wenn sogar Verluste entstehen<sup>61</sup>,

### 3. Rechtsformwahl: Bewertungsunterschiede und sonstige Diskrepanzen

Bewertungsunterschiede bei den einzelnen Unternehmensformen fallen erheblich ins Gewicht, wenn es um die Frage geht, ob und in welcher Höhe bei einer Unternehmensnachfolge Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anfällt. Ausgehend von § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach den §§ 5, 13, 13 a, 16, 17 und 18 ErbStG steuerfrei ist. Als Bereicherung gilt der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem ebenfalls nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden<sup>62</sup>. Dabei folgt die Bewertung von Betriebsvermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes, soweit sich nicht aus § 12 Abs. 3 bis 6 ErbStG etwas anderes ergibt.

#### a) Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen sind

Gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG sind *Anteile an Kapitalgesellschaften*, die nicht an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen sind, mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen<sup>63</sup> (was der Regelfall sein dürfte), so ist er gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen (so genanntes „Stuttgarter Verfahren“<sup>64</sup>). Dieses Schätzungsverfahren wird jedoch in zweifacher Hinsicht im ErbStG modifiziert: Zum einen ist der Vermögenswert nach den Grundsätzen von § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG zu ermitteln (vgl. § 12 Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Zum zweiten sind der Geschäfts- oder Firmenwert und die Werte von firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern gemäß § 12 Abs. 2 Satz 3 ErbStG nicht in die Wertermittlung einzubeziehen<sup>65</sup>.

#### b) Betriebsvermögen (einschließlich Anteile an Personengesellschaften)

Für den Bestand und die Bewertung von *Betriebsvermögen* (einschließlich Anteilen an Personengesellschaften) sind - mit Ausnahme der Bewertung der Betriebsgrundstücke<sup>66</sup> - gem. § 12 Abs. 5 Satz 2 die §§ 95 bis 99, 103, 104 und 109 Abs. 1 und 2 sowie § 137 BewG entsprechend anzuwenden. Dabei unterfallen dem Begriff des Betriebsvermögens i. S. des § 12 Abs. 5 ErbStG zunächst alle Teile eines Gewerbebetriebes i. S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören (vgl. § 95 Abs. 1 BewG). Ferner ist das bei Ausübung eines freien Berufes eingesetzte Vermögen (§ 96 BewG) sowie das Vermögen, das juristischen Personen des Privatrechts,

52 Troll/Gebel/fülcher, ErbStG, § 7 Rdnr. 206.

53 Vgl. Iütcher, OStR 2001,1200,1201.

54 Vgl. R 17(2) ErbStR.

55 fülcher, UStR 2001,1200,1201.

56 Vgl. zum Belastungsvergleich von Nießbrauchs- und Rentenlösung bei Grundstücksübertragungen Korezki, UStR 2002, 2205.

57 R 17 Abs. (7) Satz 6 ErbStR 2003.

58 BFH, Z. 12. 1971-1182/65, BStBl. II 1972, 473.

59 BFH, 2.12.1971 (Fn. 58).

60 11113 ErbStR.

61 Vgl. Gürsching/Stenser, BewG, § 16 Rdnr. 202'.

62 Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schurk, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2004, § 12 Rdnr. 3.

63 Vgl. dazu auch R 95 (3) ErbStR.

64 R 96 bis 108 ErbStR.

65 Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2004, § 12 Rdnr. 9.

66 Für Betriebsgrundstücke gilt i; 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 99, 138 Abs. 3, 145 ff. BewG; vgl. auch R 51 (2) ErbStR.

Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehört (§97 BewG) umfasst<sup>67</sup>.

Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Bewertung des Betriebsvermögens gem. § 109 BewG unterschiedlichen Regeln folgt, je nachdem, ob der Betrieb den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. § 109 Abs. 1 BewG) oder Einnahmen-Überschussrechnung (vgl. § 109 Abs. 2 BewG) ermittelt<sup>68</sup>. Bei bilanzierenden Gewerbebetrieben erfolgt eine Bewertung der Wirtschaftsgüter mit den Steuerbilanzwerten, wohingegen bei nicht bilanzierenden Steuerpflichtigen nur für das abnutzbare Anlagevermögen die ertragsteuerlichen Werte anzusetzen sind<sup>69</sup>. Durch die Nichtberücksichtigung der so genannten stillen Reserven ergibt sich dabei ein erheblicher wertmindernder Effekt<sup>70</sup>. Von der Übernahme der Steuerbilanzwerte profitieren besonders anlageintensive Betriebe (insbesondere auf Grund von Abschreibungsmöglichkeiten), Betriebe mit einem großen Rückstellungspotenzial sowie ertragsstarke Unternehmen<sup>71</sup>.

### c) Belastungsvergleich Personengesellschaft - Kapitalgesellschaft

Es stellt einen wesentlichen bewertungsrechtlichen Unterschied zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften dar, wenn der Wert von Anteilen an Personengesellschaften als Bruchteils- oder Quotenwert unmittelbar aus dem Wert des Betriebsvermögens abgeleitet wird, während bei Kapitalgesellschaften der gemeine Wert zur Anwendung kommt. Von nicht geringerer Bedeutung ist, dass der Anteilswert bei Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung auch der Ertragsaussichten zu ermitteln ist, während bei Personengesellschaften das Betriebsvermögen als reiner Substanzwert festgestellt wird, bei dem die Ertragsaussichten außer Acht zu lassen sind<sup>72</sup>. Welche unterschiedliche Bewertung sich allein auf Grund der Rechtsform des Unternehmens ergeben kann, zeigt folgender Belastungsvergleich zwischen einer GmbH (Berechnung nach dem Stuttgarter Verfahren) und einer Personengesellschaft (Ansatz der Steuerbilanzwerte)<sup>71</sup>:

Eigenkapital der Gesellschaft:	€ 50000
durchschnittlicher Jahresgewinn:	fe' 150000
Einheitswert des Betriebsvermögens:	€ 100000
<b>Bewertung als Personengesellschaft:</b>	
Steuerwert des Betriebsvermögens:	<b>€ 100000</b>

#### (Regel)Bewertung als Kapitalgesellschaft

(R 96 bis 108 ErbStR):

Vermögenswert:	100000 : 50000	-	200%
Ertragshundertatz:	150000: 50000	=	300%
Multiplikator:	0,68 (200 + 5 x 300)	-	1156%
Gemeiner Wert:	1156% >; €50000	=	<b>€578000</b>

Im Ergebnis ergibt sich bei einer Regelbewertung der Kapitalgesellschaft eine um €478 000 höhere Bewertung als für eine Personengesellschaft bei gleichem Einkommen und Vermögen. Dieses Beispiel darf allerdings nicht pauschal auf alle Fälle übertragen werden. Die Bewertung kann beispielsweise auch bei der Kapitalgesellschaft günstiger als bei der Personengesellschaft ausfallen, und zwar insbesondere dann, wenn das Unternehmen in dem für die Bewertung maßgeblichen Zeitraum Verluste erwirtschaftet hat<sup>74</sup> oder wenn sonstige besondere Umstände vorliegen<sup>75</sup>.

## 4. Betriebliche und private Schulden

Von besonderer Bedeutung für die Besteuerung ist auch die Frage, ob und in welchem Umfang Schulden vom Nachlasswert abziehbar sind. Es ist zunächst zu beachten, dass im Fall der vorweggenommenen Erbfolge die Verpflichtung, *private Schulden* zu übernehmen, steuerlich nicht optimal ist. Denn diese können auf Grund der von BFH und Finanzverwaltung vorgenommenen Ver-

hältnisrechnung nur anteilig und nicht zu 100% abgezogen werden<sup>76</sup>. Bei einem Grundstück mit einem Verkehrswert von 100 und einem Steuerwert von 60 könnten somit auch lediglich 60% der darauf bezogenen Verbindlichkeiten abgezogen werden. Die vorweggenommene Erbfolge bei Grundstücken, die noch vollständig oder in erheblichem Maße fremdfinanziert sind, ist vor diesem Hintergrund nicht zu empfehlen.

Anders ist der Fall jedoch gelagert, wenn es sich um *betriebliche Schulden* handelt. Der Wert des Betriebsvermögens wird nämlich gem. § 98 a BewG in der Weise ermittelt, dass die Summe der Werte, die für die zu dem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze (Rohbetriebsvermögen) ermittelt worden sind, um die Summe der Schulden und sonstigen Abzüge (§ 103 BewG) gekürzt und anschließend den Gesellschaftern ihr Anteil am Reinvermögen zugerechnet wird. Damit hat die Regelung in § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG, nach der Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13 a ErbStG befreiten *Betriebsvermögen* in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, in vollem Umfang abzugsfähig sind, nur klarstellende Bedeutung<sup>77</sup>. Diesen steuerlichen Vorteil der vollen Abzugsfähigkeit betrieblicher Schulden kann man nutzbar machen, wenn privates Vermögen und die darauf bezogenen Verbindlichkeiten in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebracht werden<sup>78</sup>, zumal dann zusätzlich nach § 13 a ErbStG der Freibetrag von €225 000 und der Bewertungsabschlag von 35% zum Tragen kommen<sup>79</sup>. Im Hinblick auf die mit einem Betriebsgrundstück in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden gilt gem. R 120 ErbStR, dass diese abzuziehen sind, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Da die Betriebsgrundstücke selbst mit dem Bedarfswert anzusetzen sind, die Schulden aber in voller Höhe zum Nominalwert saldiert werden dürfen, ergeben sich auch hier interessante Gestaltungsspielräume.

Stehen Schulden und Lasten mit nach § 13 a ErbStG befreiten *Anteilen an Kapitalgesellschaften* in wirtschaftlichem Zusammenhang, d.h. sind diese also selbst fremdfinanziert, sind sie gem. § 10 Abs. 6 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13 a anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13 a entspricht<sup>80</sup>.

Ein weiterer Gestaltungsaspekt ergibt sich aus der Vorschrift des § 13 a Abs. 2 ErbStG, nach der der Wert des übertragenen Vermögens nur mit 65% anzusetzen ist. Dies betrifft nicht nur die Aktiva, sondern auch die Passiva, so dass in entsprechend gelagerten Fällen darüber nachzudenken ist, ob nicht vor Übertragung des unternehmerischen Vermögens Verbindlichkeiten aus dem betrieblichen in den privaten Bereich ausgegliedert werden können<sup>81</sup>.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass mit Blick auf die Abziehbarkeit privater und betrieblicher Schulden eine schematische Lösung nicht in Betracht kommt. Vielmehr müssen die oben geschilder-

67 Vgl. *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 12 Rdnr. 133.

68 *Meincke* ebenda.

69 Vgl. *Giirschms/Sten&r.r.*, BewG, § 109 Rdnr. 91.

70 Vgl. *Viskorf*, in: *Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2004, S 12 Rdnr. 33.

71 *VbtoI* ebenda.

72 Vgl. *Memcke*, ErbStG, 14. Auflage 2004, § 12 Rdnr. 39.

73 Beispiel nach *Suilthüff/Hübner*, Unternehmensnachfolge, .S. Auflage 2005, § 77 Rdnr. 11.

74 Vgl. dazu ebenfalls das Beispiel Nr. 2 bei *Silthoff/Hübner* ebenda.

75 Vgl. dazu im Einzelnen R 100 (3) ff. ErbStR.

76 Siehe oben III. Vgl. auch *Vorv'olt*, ErbStB 2005, 24, 26.

77 *Trnl/Gebct/lilicher*, ErbStG, §10 Rdnr. 2S9; *Kapp/EbrIilif*, ErbStG, §10 Rdnr. 169.

78 Vgl. dazu *Vorwahl*, F.rbstB 2005, 24.

79 Siehe dazu näher sogleich unter 3.

80 Vgl. R 31 (4) ErbStR; *Silthofffwi Sollwn*, UnternehmensnachfoIRC, 5. AiiifL 2005, § 54 Rdnr. 39.

81 Vgl. *Meini-fa*, F.rbstG, 14.Aun.2004, § 13a Rdnr. 14.

## Gewerbsteuer

ten Möglichkeiten unter Berücksichtigung des zu übertragenden Vermögens und der Ziele der Beteiligten je nach der konkreten Situation optimiert werden.

### 5. Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG

Gemäß § 13 a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bleiben Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften insgesamt mit einem Wert von € 225 000 außer Ansatz. Eine weitere Vergünstigung beinhaltet § 13 a Abs. 2 ErbStG, wonach der verbleibende Wert des Vermögens lediglich mit 65 % anzusetzen ist. Diese Steuerbefreiungen können im Grundsatz sowohl bei Erwerb von Todes wegen (§ 13 a ErbStG Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) als auch bei Erwerb der Schenkung unter Lebenden (§ 13 a ErbStG Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) zur Anwendung kommen.

#### a) Nur einmalige Gewährung des Freibetrages auch bei mehreren Betrieben

Für die Gestaltungspraxis ist bedeutsam, dass der Freibetrag nach § 13 a ErbStG nur einmal zur Anwendung kommen kann, und zwar auch dann, wenn mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (zum Beispiel mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) auf einen Erwerber übertragen werden<sup>82</sup>. Der Bewertungsabschlag von 35 % kommt indes losgelöst von der Inanspruchnahme oder Gewährung des Betriebsvermögensfreibetrages in Ansatz<sup>83</sup>. Hat der Unternehmer neben dem unternehmerischen Vermögen - wie in der Praxis häufig anzutreffen - auch sonst erhebliche Vermögenswerte (zum Beispiel Immobilienvermögen), ist folglich zu berücksichtigen, dass die Umschichtung von Privatvermögen in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zwar den Bewertungsabschlag von 35 % und die volle Schuldensaldierung, nicht jedoch den zusätzlichen Freibetrag von € 225 000 erbringen kann.

#### b) Erklärung des Schenkers

Der Freibetrag wird bei vorweggenommener Erbfolge nur gewährt, wenn der Schenker gegenüber dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass er den Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch nehmen will (§ 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG). Dabei kann der Schenker über den Freibetrag einer Zuwendung nur insgesamt verrügen, und zwar auch dann, wenn zum selben Zeitpunkt der Steuerentstehung mehrere Erwerber bedacht werden<sup>84</sup>.

#### c) Zehnjahresfrist und Verbrauch des Freibetrags

Nach § 13 a Abs. 1 Satz 2 ErbStG kann für weiteres, innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb von derselben Person anfallendes Vermögen ein Freibetrag weder vom Bedachten noch von anderen Erwerbern in Anspruch genommen werden. Im Falle der vorweggenommenen Erbfolge ist dabei zu beachten, dass der Verbrauch des Freibetrages insgesamt eintritt, wenn auf Grund der Erklärung des Schenkers bei der Steuerfestsetzung gegen einen Erwerber tatsächlich ein Freibetrag abgezogen wurde. Das gilt auch dann, wenn er nur teilweise in Anspruch genommen werden konnte, weil der Steuerwert des zugewendeten begünstigten Vermögens geringer als der Freibetrag war<sup>85</sup>. Die an sich häufig sinnvolle schrittweise Übertragung von Anteilen hat dies also zu berücksichtigen. Für den Bewertungsabschlag gilt hingegen keine Sperrfrist<sup>86</sup>.

#### d) Haltefrist und Entnahmebegrenzung

Der Freibetrag oder Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung

gegen eine der Regelungen des § 13 a Abs. 1 ErbStG verstoßen wird<sup>87</sup>. Steuerschädlich ist bei Übertragung von Gewerbebetrieben, Teilbetrieben, Personengesellschaftsanteilen insoweit nicht nur die Veräußerung des empfangenen begünstigten Vermögens, sondern u.a. auch die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen oder deren Überführung in das Privatvermögen (vgl. § 13 a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG).

Wenig bekannt und in der Praxis vom Unternehmensnachfolger selten berücksichtigt ist die Regelung in § 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, nach der bei der Übertragung der vorbezeichneten Art auch Entnahmen innerhalb der Fünfjahresfrist zum Wegfall der Steuervergünstigungen rühren, wenn diese die Summe der Einlagen und der dem Erwerber zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als € 52 000 übersteigen<sup>88</sup>. In diesem Kontext ist insbesondere zu beachten, dass auch durch die Zahlung der Erbschaftsteuer aus dem Betriebsvermögen die Vergünstigung des § 13 a ErbStG wieder entfallen kann<sup>89</sup>.

### 6. Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG

Wird Vermögen i. S. d. § 13 a ErbStG auf Personen der Steuerklasse II oder III übertragen, gilt nach § 19 a ErbStG eine weitere Steuervergünstigung in Form einer Begrenzung des Steuertarifs. Für Erwerbe nach dem 31. 12. 2003 ist der Entlastungsbetrag auf 88 % des Unterschiedsbetrags i. S. des § 19 a Abs. 4 ErbStG gesenkt worden<sup>90</sup>. Diese Sondervorschrift ist insbesondere in den Fällen interessant, in denen entweder keine eigenen Kinder für die Unternehmensnachfolge vorhanden sind oder diese zur Fortführung des Unternehmens nicht zur Verfügung stehen.

<sup>82</sup> R 54(1) KrbStR.

<sup>83</sup> Vgl. *Sudhoff/Flüßner*, Unternehmen.snachfolge, 5. Aufl. 2005, § 77 Rdnr. 26.

<sup>84</sup> R 58 (2) ErbStR.

<sup>85</sup> R 59 (1) Satz 3 und 4 ErbStR.

<sup>86</sup> R 60 Satz 3 ErbStR.

<sup>87</sup> Vgl. R 62 (1) ErbStR.

<sup>88</sup> Vgl. dazu detailliert R 65 ErbStR.

<sup>89</sup> R 65 (1) Satz 2 ErbStR.

<sup>90</sup> Vgl. *Ebelins/Kapp*, § 19 a Rdnr. L

## GEWERBESTEUER

Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb gemäß § 9 Nr. 2 a Satz 1 GewStG 1984 - keine Minderung der Kürzung durch Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung

**BFH**, Urteil vom 25. 1. 2006 - I R 104/04

VORINSTANZ: FG Hessen vom 8. 9. 2004 - 8 K 5053/00 (EFG 2005, 59)

**LEITSATZ:**

**Die Gewinne aus Anteilen, um die der Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 9 Nr. 2 a GewStG 1984 zu kürzen ist, sind nicht um Beteiligungsaufwendungen zu mindern, die mit dem Erwerb der Beteiligungen in unmittelbarem, Zusammenhang stehen (Abweichung von Abschn. 61 Abs. 1 Satz 12 GewStG 1998).**

*GewStG 1984 § 8 Nr. 1, § 9 Nr. 2 a; EStG 1990 § 3c*

**SACHVERHALT:** Die Klägerin, eine GmbH, war im Streitjahr 1990 zu 56,4 v. H. der Anteile an der B-GmbH beteiligt. Aus dieser Beteiligung, die