

Wissenschaftlich begründetes KURZGUTACHTEN

zur steuerlichen Problematik
der steueroptimierten Übertragung von Betriebsvermögen

Köln, 19.01.2022

A. Sachverhalt

Herr G wohnt in Sachsen-Anhalt auf seinem eigenen Grundstück in Zappendorf. Das Grundstück ist bebaut mit einem Wohnhaus, Scheunen und Ställen (Bauernhof).

G hat das 65. Lebensjahr vollendet. Er ist geschieden und hat 3 erwachsene Töchter (T1, T2 und T3).

G betreibt seit dem 1.1.2006 auf dem oben genannten Grundstück in Zappendorf seinen landwirtschaftlichen Betrieb im Vollerwerb. Aktiviert wurden die Ackerflächen, Ställe, Scheunen sowie die Büroräume, die sich im Wohnhaus befinden.

Der privat genutzte Teil des Wohnhauses ist dem Privatvermögen zugeordnet worden.

Der Gewinn aus dem landwirtschaftlichen Betrieb wurde als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG in der Einkommensteuererklärung von G erklärt.

G ist seit dem 26.10.2016 beherrschender Gesellschafter der E-GmbH. Er hält 80% der Anteile. Die verbleibenden 20% hält seine geschiedene Ehefrau und Mutter der Töchter T1, T2 und T3.

Die E-GmbH betreibt ihren Gewerbebetrieb auf dem Hof von G. Sie mietet ihre Gewerberäume seit dem 26.10.2016 entgeltlich von G.

Es wurde eine Betriebsaufspaltung festgestellt. Die vermieteten Grundstücksteile wurden seitdem der gewerblichen Vermietung zugeordnet.

Hierzu gehören auch die Büroräume im Wohnhaus, die bis zu diesem Zeitpunkt der Landwirtschaft zugeordnet waren.

Der Gewinn aus der gewerblichen Vermietung wurde als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG in der Einkommensteuererklärung von G erklärt.

G möchte seiner Tochter T1 zu Lebzeiten seinen landwirtschaftlichen Betrieb unentgeltlich übertragen.

Die Töchter T1 und T2 sollen zu einem späteren Zeitpunkt jeweils 50% seiner Geschäftsanteile an der E-GmbH erhalten. Die Tochter T3 soll ausgezahlt werden. Auch die Mutter möchte die ihr gehörenden Anteile an der E-GmbH auf T1 und T2 zu jeweils 50% übertragen.

G erklärt, dass er noch weitere landwirtschaftliche Nutzflächen besitzt, die er selbst geerbt hat. Diese Flächen sollen künftig auch landwirtschaftlich genutzt werden deshalb mit auf seine Tochter T1 übertragen werden.

G möchte auch nach der Übertragung auf dem Hof wohnen bleiben. Die Tochter T1 möchte vorerst nicht auf dem Hof wohnen.

B. Problemstellung

1. Welche Möglichkeiten bestehen, die oben genannten Übertragungen steuerneutral zu gestalten? In Betracht zu ziehen sind hierbei folgende Steuerarten: Einkommen-, Gewerbe-, Grunderwerb-, Umsatz- und Schenkungsteuer.

2. In Bezug auf die landwirtschaftlichen Nutzflächen, die bisher nicht dem Betriebsvermögen von G zugeordnet worden sind, ergeben sich folgende Fragestellungen:

2.1. Wie kann hier die Übertragung steuerneutral erfolgen?

2.2. Wenn die landwirtschaftliche Nutzung bereits geplant ist, muss G die Flächen dann (noch) in sein Betriebsvermögen einlegen oder erfolgt die Übertragung aus dem Privatvermögen auf T1 und T1 legt sodann die Flächen in das Betriebsvermögen ein?

C. Gutachterliche Stellungnahme

I. Zu Frage 1:

Laut Sachverhalt bestehen folgende Unternehmungen, die auf T1 bzw. T1 und T2 übergehen sollen:

a) LuF-Betrieb i.S.v. § 13 EStG:

Dieser besteht aus Ackerflächen, Stellen, Scheunen und Büroräumlichkeiten im Wohnhaus von G. Darüber hinaus ist G Eigentümer von weiteren landwirtschaftlichen Nutzflächen, die jedoch bislang nicht landwirtschaftlich genutzt worden sind und bislang nicht zum Betriebsvermögen des LuF-Betriebs gehören.

Der LuF-Betrieb sowie die landwirtschaftlichen Nutzflächen sollen unentgeltlich (also im Wege der Schenkung / vorweggenommenen Erbfolge) auf T1 übergehen.

b) 80%-ige Beteiligung an der E-GmbH

Die E-GmbH betreibt einen Gewerbebetrieb auf dem Hof des G. 80% der Geschäftsanteile werden von G gehalten. Die übrigen 20% der Geschäftsanteile werden von der geschiedenen Frau des G gehalten. Sämtliche Anteile an der E-GmbH sollen zu gleichen Teilen auf T1 und T2 übergehen.

c) Einzelunternehmen i.S.v. § 15 EStG aufgrund einer Betriebsaufspaltung

Die E-GmbH betreibt ihren Gewerbebetrieb auf den von Herrn G angemieteten Räumlichkeiten. Laut Sachverhalt liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltungskonstellation vor, da es sich bei den vermieteten Räumlichkeiten offenbar um wesentliche Betriebsgrundlagen der E-GmbH handelt (= sachliche Verflechtung) und Herr G sowohl im Besitzunternehmen als auch in der E-GmbH einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen hat bzw. durchsetzen kann (= personelle Verflechtung).¹

Rechtsfolge dieser Betriebsaufspaltungskonstellation ist, dass es sich bei den an die E-GmbH vermieteten Räumlichkeiten um steuerliches Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs i.S.v. § 15 EStG von G handelt (= Besitzunternehmen). Zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens gehören allerdings nicht nur die vermieteten Räumlichkeiten, sondern darüber hinaus auch die von G gehaltenen Anteile an der E-GmbH.

Hinweis:

Laut Sachverhalt wurden (nur?) „*die vermieteten Grundstücksteile (...) der gewerblichen Vermietung zugeordnet*“. Richtig wäre, dass auch die Anteile an der E-GmbH (= Betriebs-GmbH) dem Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens als notwendiges Betriebsvermögen zugeordnet werden.²

Demgemäß wird im Folgenden davon ausgegangen, dass die von G gehaltenen Geschäftsanteile an der E-GmbH zum (notwendigen) Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens i.S.v. § 15 EStG gehören.

d) Von der Mutter gehaltene 20%-ige Beteiligung an der E-GmbH

Die übrigen 20% der Geschäftsanteile an der E-GmbH werden von der Mutter gehalten und sollen ebenfalls schenkweise zu gleichen Teilen auf T1 und T2 übertragen werden.

¹ Vgl. zu den Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung *Wacker* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 800 ff.

² Vgl. BFH v. 4.7.2007, X R 49/06, BStBl. II 2007, 772: „*Die Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft sind wesentliche Betriebsgrundlagen i.S. von § 16 EStG des Besitzeinzelunternehmens. Werden diese Anteile nicht mitveräußert, kann von einer privilegierten Teilbetriebsveräußerung nicht ausgegangen werden.*“ Vgl. auch *Wacker* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 873.

1. Übertragung des LuF-Betriebs:

a) Ertragsteuer (Einkommen- und Gewerbesteuer)

Die Übertragung des gesamten LuF-Betriebs auf T1 kann nach § 6 Abs. 3 EStG steuerneutral zu Buchwerten erfolgen. Unter Übertragung eines „Betriebs“ i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG fällt auch die Übertragung eines LuF-Betriebs nach § 13 EStG.³ Im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung des LuF-Betriebs von G auf T1 werden folglich keine stillen Reserven aufgedeckt (und versteuert). Vielmehr hat T1 zwingend die Buchwerte fortzuführen (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Voraussetzung für eine steuerneutrale Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG ist jedoch, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf T1 übergehen. Dies setzt in der Regel einen einheitlichen Übertragungsvertrag voraus. Darüber hinaus muss der Übergeber (= G) seine bisher in diesem Betrieb entfaltete Tätigkeit im Wesentlichen beenden.⁴

In diesem Zusammenhang erscheint es insbesondere zur Vermeidung einer entsprechenden Belastung mit Schenkungsteuer (vgl. hierzu nachfolgend unter Ziffer 1.d)) zweckmäßig, die landwirtschaftlichen Nutzflächen, die bisher nicht dem Betriebsvermögen von G zugeordnet worden sind, vor der Übertragung des LuF-Betriebs in das Betriebsvermögen einzulegen und einer landwirtschaftlichen Nutzung zuzuführen. Die Einlage selbst sollte keine nachteiligen ertragsteuerlichen Folgen haben und insbesondere keinen steuerpflichtigen „Spekulationsgewinn“ nach sich ziehen (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG).

Zivilrechtlich müsste der Bauernhof vermutlich im Ganzen auf T1 übertragen werden (also auch die nicht zu den Betriebsvermögen des LuF-Betriebs und des Besitzunternehmens des Einzelunternehmens gehörenden von G privat genutzten Gebäude- teile), da die einzelnen Gebäudebestandteile / Räumlichkeiten vermutlich nicht son- derrechtsfähig sind (vgl. § 94 BGB), so dass einzelne Gebäudebestandteile / Räum- lichkeiten damit zivilrechtlich nicht wirksam im Eigentum von G verbleiben können.

³ Unstreitig, vgl. statt vieler *Ehmcke* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand März 2021, § 6 Rz. 1222.

⁴ Vgl. zum Ganzen *Kulosa* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 697.

Damit G rechtlich dahingehend abgesichert ist, dass er den Hof auch nach der Übertragung des Eigentums auf T1 weiterhin zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann, sollte er sich bzgl. der von ihm selbst genutzten Gebäudeteile ein lebenslanges Wohnrecht einräumen lassen (vgl. § 1093 BGB).

Die schenkweise Übertragung der zum Privatvermögen gehörenden Gebäudebestandteile (auch bei Vereinbarung eines Wohnrechts) zieht ebenfalls keine nachteiligen steuerlichen Konsequenzen und insbesondere keinen steuerpflichtigen „Spekulationsgewinn“ nach sich (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

b) Umsatzsteuer

Die schenkweise Übertragung des LuF-Betriebs sowie der zum Privatvermögen gehörenden Grundstücksteile dürfte keine nachteiligen umsatzsteuerlichen Auswirkungen haben.

In Bezug auf den LuF-Betrieb dürfte eine nicht steuerbare (unentgeltliche) Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG vorliegen, bei der die T1 als Erwerberin umsatzsteuerlich in die Rechtsstellung des G eintritt und insbesondere dessen Vorsteuerberichtigungszeiträume fortzuführen hat (vgl. § 15a Abs. 10 UStG).

Die Übertragung der zum Privatvermögen gehörenden Grundstücksteile ist jedenfalls nach § 4 Nr. 9a UStG steuerfrei.

c) Grunderwerbsteuer

Soweit das schenkweise übertragene Vermögen aus Grundbesitz besteht, liegt ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Es greifen jedoch die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 2 (Grundstücksschenkung unter Lebenden) und § 3 Nr. 6 GrEStG (Grundstücksübertragung zwischen Verwandten gerader Linie), so dass die Grundstücksübertragung insgesamt keine Grunderwerbsteuer auslöst.

d) Schenkungsteuer

Die größte Herausforderung dürfte vorliegend darin bestehen, eine Belastung mit Schenkungsteuer zu vermeiden. Die schenkweise Übertragung des LuF-Betriebs und der zum Privatvermögen gehörenden Grundstücksteile stellen eine freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und damit einen Schenkungsteuerbaren Vorgang dar.

Fraglich ist, ob und in welchem Umfang für die Übertragung des LuF-Betriebs die Steuervergünstigungen für Betriebsvermögen nach §§ 13a/b ErbStG in Anspruch genommen werden können.

Zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen eines LuF-Betriebs gehören nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG „*der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) mit Ausnahme der Stückländereien (§ 160 Abs. 7 BewG) und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG (...)*“.

Für die Begünstigung von Wirtschaftsgütern eines LuF-Betriebs gelten folgende Grundsätze:⁵

Bis zum 31.12.2008 war LuF-Vermögen nach § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG a.F. in dem Umfang begünstigt, in dem zuvor die entsprechende bewertungsrechtliche und einkommensteuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern als Vermögen eines Betriebs der LuF zu bejahen war. Seit 1.1.2009 knüpft § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur noch an die bewertungsrechtliche Definition des LuF-Vermögens an.

Nach der Neuregelung in §§ 158 ff. BewG ist das LuF-Vermögen in § 158 BewG zunächst tätigkeitsbezogen definiert, bevor der Betrieb der LuF in § 160 BewG vor allem in Abs. 1 als Zusammenfassung von Wirtschaftsteil, Betriebswohnungen und Wohnteil definiert ist. Die ertragsteuerliche Behandlung muss danach für die Behandlung nach dem ErbStG bedeutungslos sein.⁶ Denn der Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist gegenüber § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG a.F. (bis 31.12.2008) gerade dahingehend geändert worden, dass die Zugehörigkeit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen als Voraussetzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung nicht mehr erwähnt ist.

⁵ Siehe hierzu eingehend *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand 1/2021, § 13b Rz. 1 ff.

⁶ Vgl. R E 13b.4 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.

Gegenüber dem Betriebsvermögen eines gewerblichen Betriebes ist der Begriff des LuF-Vermögens dabei von vornherein bewertungsrechtlich enger definiert, weil für die ausgegrenzten Bereiche die regelmäßig recht niedrige Bewertung nach besonderen Kriterien nicht gerechtfertigt wäre.⁷ Entsprechendes gilt korrespondierend für die Verbindlichkeiten, die jeweils in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den aus dem LuF-Vermögen ausgeschlossenen Wirtschaftsgütern stehen. Ausgenommen vom LuF-Vermögen sind danach Flächen (vgl. § 159 Abs. 1-3 BewG), deren zeitnahe Bebauung, insbesondere, wenn bereits konkretisiert durch einen Bebauungsplan (Abs. 3), zu erwarten ist. Dabei ist als Rückausnahme die Hofstelle einschließlich Flächen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang damit bis zur Größe von insgesamt 1 ha weiterhin dem LuF-Vermögen zugeordnet. Die begünstigungsfähige Situation muss zusätzlich auf Schenker- und Erwerberseite bestehen und darf während des Erwerbsvorgangs, auch nicht durch eine vorübergehende Entnahme, beeinträchtigt werden.

Nicht nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigt sind Übertragungen von Betriebs- teilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern.⁸ Als bloßer Betriebsteil ist auch ein „Teilbetrieb“ – anders als z.B. beim Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens – nicht begünstigt. Die hier – anders als z.B. beim Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens nicht relevante – ertragsteuerliche Qualifikation kann dieses Ergebnis nicht ändern. Ein „verkleinerter“ Betrieb ist dagegen grundsätzlich begünstigungsfähig.⁹ Allerdings muss überhaupt noch ein Betrieb vorliegen und es dürfen nicht nur (oft zu kleine) Einzelflächen übertragen werden, die für sich nicht begünstigt sind.

Anders behandelt werden dagegen sog. „Stückländereien“ i.S.d. der Legaldefinition in § 160 Abs. 7 BewG, wobei die langfristige, nämlich zum Stichtag für mindestens 15 Jahre vereinbarte Verpachtung für den LuF-Betrieb eines anderen als des Eigentümers des Grund und Bodens für die Abgrenzung maßgeblich ist. Stückländereien sind als gesonderte wirtschaftliche Einheit zu bewerten, bilden aber weiterhin einen Betrieb der LuF. Ihr Grundbesitzwert besteht nur aus dem Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Abs. 2 BewG).

⁷ Vgl. zur Abgrenzung die gleich lautenden Ländererlasse v. 15.12.2011, BStBl. I 2011, 1213, 1217.

⁸ Vgl. R E 13b.4 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2019.

⁹ Vgl. R E 13b.4 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2019.

Nicht zum LuF-Vermögen gehören weiterhin (vgl. § 158 Abs. 4 BewG) Geschäftsguthaben, Wertpapiere (Nr. 3), Überbestände an Betriebsmitteln (Nr. 4) oder Geldforderungen und Zahlungsmittel (Nr. 6). Für den Schuldenabzug gilt insoweit die Regelung des § 158 Abs. 5 BewG, wonach Verbindlichkeiten zum LuF-Vermögen gehören, soweit sie nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in § 158 Abs. 4 BewG genannten Wirtschaftsgütern stehen.¹⁰

Der enge Umfang des LuF-Vermögens mag im Einzelfall zu Überlegungen Anlass geben, ob ggf. ein LuF-Betrieb in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG oder Kapitalgesellschaft eingebracht wird.¹¹ Das zunächst begünstigungsfähige Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG wird durch die Anknüpfung an das EStG umfassender, und bei den Ausschlüssen vom begünstigten Vermögen für Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG gilt die vermögensartenunabhängige Rücknahme der Verpachtung zu LuF-Zwecken nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. f ErbStG weiterhin.

Sachlicher Begünstigungsumfang beim LuF-Vermögen:¹²

§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasst als begünstigt zunächst den Wirtschaftsteil des LuF-Vermögens i.S.d. § 168 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 160 Abs. 2 BewG. Dieser wird wiederum definiert durch die LuF-Nutzungen verschiedener Art (vgl. § 160 Abs. 2 Nr. 1 BewG) – unter Ausschluss des Werts der Betriebswohnungen und des Wohnteils (§ 168 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 i.V.m. § 160 Abs. 8, 9 BewG) –, im Übrigen jeweils abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten.

Das Wohnhaus (§ 168 Abs. 1 Nr. 3 BewG) und die Betriebswohnungen (§ 168 Abs. 1 Nr. 2 BewG) sind nicht begünstigt, weil sie nicht originär dem LuF-Betrieb dienen.¹³ Nicht begünstigt sind weiter Mietwohngrundstücke oder erbaurechtsbelastete Flächen.

¹⁰ Vgl. hierzu R E 13b.8 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019.

¹¹ Vgl. hierzu *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG. 2. Aufl. 2020, § 13b Rz. 25.

¹² Vgl. hierzu eingehend *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand 7/2021, § 13b Rz. 7 ff.

¹³ Vgl. R E 13b.5 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019.

Für Vermögenswerte, die gem. § 158 Abs. 4 BewG nicht zum LuF-Vermögen gehören, z. B. Grundstücke, die nicht LuF-Zwecken dienen oder Wertpapiere und Beteiligungen, kommt die Inanspruchnahme von Betriebsvermögensvergünstigungen in der Regel nicht in Betracht.

Ausgenommen sind in § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus dem LuF-Vermögen sodann die Stückländereien, die zwar LuF-Vermögen nach dem BewG darstellen, aber eben nicht solches des nach dem ErbStG zu entlastenden LuF-Betriebs.¹⁴ Liegt eine Stückländerei vor, scheidet sie aus dem begünstigungsfähigen Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG aus, so dass auch die Rückausnahme vom Verwaltungsvermögen und damit „nur“ vom begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG nicht greifen kann und jede Verschonung nach §§ 13a ff. ErbStG ausscheidet.¹⁵

Für die Zugehörigkeit zum LuF-Vermögen i.S.d. § 158 Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1–5 BewG muss ein Wirtschaftsgut der *„planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie zur Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse“* dienen.¹⁶ Deshalb darf z. B. eine Fläche nicht durch zweckfremde Nutzung nach der Überlassung an Dritte die Zugehörigkeit zum LuF-Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) verlieren.¹⁷

Flächen, die auf Grund erwarteter zeitnaher Nutzung zu Bebauungszwecken bereits dem Grundvermögen zuzurechnen sind (§ 159 BewG), sind dann noch zusammen mit dem bewertungsrechtlichen Vermögen eines Betriebes der LuF privilegiert, wenn sie selbst bewirtschaftet sind.¹⁸ Sind sie dagegen – unabhängig von der Dauer – verpachtet, sind sie nicht begünstigt, weil § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. f ErbStG eine Rückausnahme zur Qualifikation an Dritte überlassener Grundstücke als schädliches Verwaltungsvermögen darstellt, aber nicht die an dieser Stelle fehlende Zuordnung der Grundstücke i.S.d. § 159 BewG zum LuF-Vermögen bzw. zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ersetzen kann.

¹⁴ Vgl. R E 13 b.4 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2019.

¹⁵ Vgl. R E 13b.4 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019.

¹⁶ Vgl. R E 13b.4 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2019.

¹⁷ Vgl. R E 13 b.4 Abs. 1 ErbStR 2019.

¹⁸ Vgl. R E 13 b.4 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019.

Anwendung der vermögensartunabhängigen Regelungen der §§ 13a/b:¹⁹

Für die Begünstigungsfähigkeit eines LuF-Betriebes gelten im Übrigen weitgehend die übrigen Voraussetzungen der §§ 13a-13c bzw. 19a ErbStG, sofern sie nicht auf ertragsteuerlichen Besonderheiten beruhen, die nach dem 31.12.2008 nicht mehr maßgeblich sind. Unerheblich ist deshalb z. B. auch, ob der LuF-Betrieb zum Stichtag der Entstehung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Liebhaberei-Betrieb geführt wird, weil die ggf. fehlende Gewinnerzielungsabsicht bewertungsrechtlich ohne Bedeutung ist. Entsprechend haben anders als früher ertragsteuerliche Begriffe wie „geduldetes Betriebsvermögen“ oder „ruhendes Betriebsvermögen“ keine Bedeutung mehr beim LuF-Vermögen.

Weiterhin sind insbesondere die meisten Tatbestände des Verwaltungsvermögens (in § 13b Abs. 4 ErbStG), die bei einem Gewerbebetrieb begünstigungsausschließend wirken, für das LuF-Vermögen ohne Bedeutung, weil die entsprechend ausgeschlossenen Vermögenswerte, wie z. B. Wertpapiere oder Beteiligungen, bereits nicht zum LuF-Vermögen gehören (§ 158 Abs. 4 BewG), somit von vornherein nicht nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigungsfähig sein können.

Bedeutungslos sind auch die Einschränkungen bei der Verpachtung eines ganzen Betriebes, durch die die Verpachtung von gewerblichem Betriebsvermögen nur unter den sehr einengenden Bedingungen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb ErbStG begünstigt ist: Die Regelungen dort können keine Bedeutung mehr beim LuF-Vermögen erlangen, wenn Grundstücke etc. bei Verpachtung zu LuF-Zwecken bereits nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f. ErbStG begünstigt sind. Denn das bei Verpachtung des LuF-Betriebes insgesamt auch verpachtete bewegliche Inventar (Maschinen, Geräte etc.) ist nicht als Verwaltungsvermögen qualifiziert, weil § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG sich nur auf zur Nutzung überlassene Grundstücke bezieht.

Die Begünstigung der Verpachtung ist im Übrigen nicht durch die ertragsteuerliche Behandlung der Verpachtung berührt, weil seit 1.7.2016 der ertragsteuerliche Betriebsvermögensbegriff i.S.d. § 14 EStG für § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unabhängig von den Einzelheiten des Pachtvertrages und der etwa auch abgegebenen ertragsteuerrelevanten Betriebsaufgabeerklärung des Verpächters nunmehr bedeutungslos ist.²⁰

¹⁹ Vgl. zum Ganzen *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand 9/2020, § 13b Rz. 21 ff.

²⁰ Vgl. R E 13 b.4 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.

Weiter gelten für das LuF-Vermögen grundsätzlich die gleichen Nachsteuerregelungen, betreffend den Erhalt der Lohnsumme i.S.d. § 13a Abs. 1, 4 ErbStG und die Vermeidung der schädlichen Veräußerungstatbestände i.S.d. § 13a Abs. 6 ErbStG, einschließlich des zeitanteilig abgeschlossenen Wegfalls der Verschonungsregelungen gem. § 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG. Auch kann die andernfalls drohende Schädlichkeit der Veräußerung einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen durch die allgemeine Reinvestitionsklausel des § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG abgefangen werden.

Zu beachten ist allerdings die gegenüber gewerblichem Betriebsvermögen insoweit weitergehende Nachsteuerregelung für LuF-Betriebe in § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG, wonach – ohne Veräußerung – im Nachsteuerzeitraum die bloße Umqualifikation des Betriebes zur Stückländerei oder die Aufgabe der Selbstbewirtschaftung von Grundstücken i.S.d. § 159 BewG eine Nachsteuer auslöst.

Die Nachsteuerregelungen werden bei der Übertragung von LuF-Betrieben insgesamt kaum Bedeutung erlangen, weil ein Betrieb der LuF selten mehr als fünf Beschäftigte – ohne irrelevante Saisonarbeiter – hat und überdies als „Generationenbetrieb“ fast nie im Nachsteuerzeitraum veräußert wird.²¹

Auch die Inanspruchnahme der sog. 100%-igen Steuerfreistellung i.S.d. § 13a Abs. 10 ErbStG (Vollbefreiung/Vollverschonung) ist deshalb für den Land- und Forstwirt ein geeignetes Instrument, um den völlig steuerfreien Übergang des „Kernbetriebs“ ohne Stückländereien und ggf. ohne nicht eigengenutzte Grundstücke i.S.d. § 159 BewG zu erreichen.

²¹ Vgl. hierzu *Hutmacher*, ZEV 2009, 22, 25.

Zusammenfassung zur Inanspruchnahme der Betriebsvermögensvergünstigung nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im vorliegenden Fall:

Bei den landwirtschaftlich genutzten Flächen des LuF-Betriebs von G (insbesondere Ackerflächen, Ställe und Scheunen) sollte es sich um nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigtes LuF-Vermögen handeln. Gleiches sollte für die Büroräume des Bauernhofs gelten, die dem Betrieb des LuF-Betriebes dienen, wenn diese nicht dem Wohnteil zuzurechnen sind.

Darüber hinaus erscheint es zweckmäßig, die weiteren im Eigentum von G stehenden landwirtschaftlichen Nutzflächen in das Betriebsvermögen des LuF-Betriebs einzulegen und diese einer landwirtschaftlichen Nutzung zuzuführen. In diesem Fall sollten die entsprechenden Flächen ebenfalls zum nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigten Betriebsvermögen gehören.

Würden diese Flächen aus dem Privatvermögen des G auf T1 übertragen werden, dürften insoweit keine Betriebsvermögensvergünstigungen nach §§ 13a/b ErbStG in Betracht kommen, so dass die entsprechenden Flächen von T1 mit dem sich nach den Vorschriften des BewG ergebenden Grundbesitzwert zu versteuern wären (vgl. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG).

An diesem Ergebnis würde sich auch nichts ändern, wenn T1 im Nachgang die Flächen in das Betriebsvermögen des LuF-Betriebs einlegen würde, da es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer um eine Stichtagssteuer handelt, bei der für die Sach- und Rechtslage auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung (= Ausführung der Schenkung bzw. Erbfall) abgestellt wird. Im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung würde es sich jedoch nicht um nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigtes Betriebsvermögen handeln.

Vom Grundsatz her sollte damit der LuF-Betrieb (einschließlich der zuvor eingelegten weiteren landwirtschaftlichen Nutzflächen) nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigt sein. Ob zum LuF-Betrieb hingegen Vermögensgegenstände gehören, die nach § 158 Abs. 4 BewG sind begünstigungsfähig sind, kann im Rahmen dieses Gutachtens nicht beurteilt werden.

Demgemäß kann für die Übertragung des nach § 13b Abs. 2 ErbStG begünstigten Vermögens eine 85-%ige Steuerfreistellung (Regelverschonung) und darüber hinaus ggfs. ein Abzugsbetrag in Höhe von max. EUR 150.000 nach § 13a Abs. 2 ErbStG in Anspruch genommen werden.

Damit diese Steuerbefreiung nicht nachträglich (anteilig) wegfällt, ist es erforderlich, dass in den folgenden 5 Jahren nach der schenkweisen Übertragung des LuF-Betriebs auf T1 (i) die Lohnsummenfrist nach § 13a Abs. 3 und (ii) die 5-jährige Behaltensfrist nach § 13a Abs. 6 Nr. 2 ErbStG eingehalten werden.

Vorliegend sollte es jedoch auch ohne weiteres möglich sein, für die Übertragung des begünstigten LuF-Vermögens nach § 13a Abs. 10 ErbStG eine 100%-ige Vollverschonung in Anspruch zu nehmen. Dies setzt voraus, dass strengere Regelungen bei der Lohnsummenregelung gelten und die Lohnsummenfrist 7 statt 5 Jahre beträgt. Darüber hinaus beträgt die Behaltensfrist des § 13a Abs. 6 ErbStG in diesem Fall ebenfalls 7 statt 5 Jahre (vgl. im Einzelnen die Regelungen des § 13a Abs. 10 ErbStG).

Ein zum Betriebsvermögen gehörender Wohnteil wäre hingegen nicht nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigt. Laut Sachverhalt wurde der privat genutzte Teil des Wohnhauses ohnehin nicht dem Betriebsvermögen des LuF-Betriebs zugeordnet. Bei der schenkweisen Übertragung dieses (zum Privatvermögen von G gehörenden) Wohnteils kann auch nicht die Steuervergünstigung für das Familienheim nach § 13 Nr. 4c ErbStG in Anspruch genommen werden, da nach dieser Vorschrift von vornherein nur der Übergang des Familienheims auf die Kinder im Todesfall erfasst ist, und nicht die lebzeitige Schenkung des Familienheims.

Der entsprechende privat genutzte Grundstücksteil unterliegt daher mit dem nach den Vorschriften des BewG zu ermittelnden Grundbesitzwert der Besteuerung (vgl. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG).

Wenn sich der G im Rahmen der schenkweisen Übertragung ein Wohnrecht (§ 1093 BGB) vorbehält, dann mindert der kapitalisierte Wert des Wohnrechts den nach dem ErbStG zu versteuernden Wert der Bereicherung von T1.

Darüber hinaus wäre zu prüfen, ob der Wert der Bereicherung über dem im Verhältnis G zu T1 geltenden Freibetrag von EUR 400.000 liegt (vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), falls dieser Freibetrag nicht bereits durch Vorschenkungen innerhalb der letzten 10 Jahre aufgebraucht worden ist (vgl. § 14 Abs. 1 ErbStG).

2. Übertragung des Einzelunternehmens (Besitzunternehmen mitsamt der 80%igen Beteiligung an der E-GmbH)

a) Ertragsteuer (Einkommen- und Gewerbesteuer)

Die Übertragung des Einzelunternehmens sollte nach § 6 Abs. 3 EStG steuerneutral zu Buchwerten erfolgen können. Im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung des Einzelunternehmens von G auf T1 und T2 sollten folglich keine stillen Reserven aufgedeckt (und versteuert) werden. Vielmehr haben T1 und T2 zwingend die bisherigen Buchwerte fortzuführen (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Da ein Einzelunternehmen nicht von 2 Personen betrieben werden kann, führt die Übertragung des Einzelunternehmens auf T1 und T2 dazu, dass diese eine Mitunternehmerschaft (vermutlich in der Rechtsform der OHG; bei gewünschter Haftungsbeschränkung auch GmbH & Co. KG möglich) gründen (müssen). Auch in einem solchen Fall kommt eine steuerneutrale Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 GrEStG zur Anwendung.²²

Voraussetzung für eine steuerneutrale Buchwertfortführung ist jedoch, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übergehen. Dies setzt in der Regel einen einheitlichen Übertragungsvertrag voraus. Darüber hinaus muss der Übergeber (= G) seine bisher in diesem Betrieb entfaltete Tätigkeit im Wesentlichen beenden.²³

In diesem Zusammenhang ist es für eine steuerneutrale Buchwertübertragung erforderlich, dass auch die 80%ige Beteiligung an der E-GmbH mit auf T1 und T2 (bzw. die entsprechende Mitunternehmerschaft) übergeht, da es sich bei der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft um eine wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzunternehmens handelt.²⁴

²² Vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 698 m.w.N. zur Rechtsprechung.

²³ Vgl. zum Ganzen *Kulosa* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 697.

²⁴ Vgl. BFH v. 4.7.2007, X R 49/06, BStBl. II 2007, 772. „Die Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft sind wesentliche Betriebsgrundlagen i.S. von § 16 EStG des Besitzeinzelunternehmens. Werden diese Anteile nicht mitveräußert, kann von einer privilegierten Teilbetriebsveräußerung nicht ausgegangen werden.“ Vgl. auch *Wacker* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 873.

b) Umsatzsteuer

Die schenkweise Übertragung des Einzelunternehmens dürfte auch keine nachteiligen umsatzsteuerlichen Auswirkungen haben.

Bei der schenkweisen Übertragung des Einzelunternehmens dürfte es sich um eine nicht steuerbare (unentgeltliche) Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG handeln, bei der T1 und T2 (bzw. die entsprechende Mitunternehmerschaft/Personengesellschaft) als Erwerber umsatzsteuerlich in die Rechtsstellung des G eintreten und insbesondere dessen Vorsteuerberichtigungszeiträume fortzuführen haben (vgl. § 15a Abs. 10 UStG).

c) Grunderwerbsteuer

Soweit das schenkweise übertragene Vermögen des Einzelunternehmens aus Grundbesitz besteht, liegt ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Es greifen jedoch die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 2 (Grundstücksschenkung unter Lebenden) und § 3 Nr. 6 GrEStG (Grundstücksübertragung zwischen Verwandten gerader Linie), so dass die Grundstücksübertragung insgesamt keine Grunderwerbsteuer auslöst.

Diese Steuervergünstigungen greifen auch dann, wenn der Grundbesitz auf eine Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft (= Gesamthandsgemeinschaft i.S.v. § 5 GrEStG) übergeht, an der T1 und T2 zu jeweils 50% beteiligt sind. Bei einer solchen Konstellation werden die Steuervergünstigungen der § 3 Nr. 6 und § 5 GrEStG in einer wertenden Zusammenschau (sog. interpolierende Betrachtungsweise) angewandt, mit der Folge, dass die Grundstücksübertragung insgesamt steuerfrei ist.²⁵

²⁵ Vgl. *Schley* in Behrens/Wachter, GrEStG, 1. Aufl. 2018, § 5 Rz. 66 m.w.N.

d) Schenkungsteuer

Bei der schenkweisen Übertragung des Einzelunternehmens handelt es sich um einen schenksteuerbaren Vorgang (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Bei dem Einzelunternehmen handelt es sich vom Grundsatz her um nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigungsfähiges Betriebsvermögen. Ob und in welchem Umfang es sich hierbei (konkret) um begünstigtes Betriebsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt, ist insbesondere davon abhängig, ob und ggf. in welchem Umfang das Einzelunternehmen über schädliches Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 ErbStG verfügt.²⁶

Bei der 80%-igen Beteiligung an der E-GmbH handelt es sich vom Grundsatz her um begünstigungsfähiges Vermögen des Einzelunternehmens (Umkehrschluss aus § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG, wonach Anteile an Kapitalgesellschaften von 25% oder weniger zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören). Für die Frage, ob es sich bei der E-GmbH um begünstigtes Betriebsvermögen handelt, ist nach § 13b Abs. 9 ErbStG auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der E-GmbH abzustellen, die dem Einzelunternehmen im Rahmen einer sog. Verbundvermögensaufstellung zugerechnet werden.

Ob und ggf. in welchem die E-GmbH über schädliches Verwaltungsvermögen (einschließlich – junger – Finanzmittel) verfügt, lässt sich im Rahmen dieses Gutachtens nicht beurteilen.

Bei dem zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehörenden vermieteten Grundstücksteilen handelt es sich grds. um schädliches Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG („*Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke*“).

Allerdings gibt es insoweit nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG eine Rückausnahme für Betriebsaufspaltungskonstellationen. Danach ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen (mit der Folge, dass es sich bei dem betreffenden Grundstück nicht um schädliches Verwaltungsvermögen, sondern um begünstigtes Betriebsvermögen handelt), „*wenn der Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist.*“

²⁶ Vgl. zu den erforderlichen Prüfungsschritten zur Ermittlung des 90%-igen Verwaltungsvermögenstests des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG und zur Ermittlung des begünstigten Betriebsvermögens das Prüfungsschema der Finanzverwaltung in R E 13b.9 ErbStR 2019.

Von dieser Rückausnahmeregelung ist in erster Linie die ertragsteuerlich existente Betriebsaufspaltung erfasst, wenn sie bereits auf Seiten des Schenkers besteht (wie vorliegend).²⁷ Dabei darf die Betriebsaufspaltung im ErbStG nicht etwa erst durch Schenkung oder Erbfall beginnen. Die Betriebsaufspaltung darf auch nicht umgekehrt bei Schenkung oder Erbfall enden. Beteiligungen an Besitz- und Betriebsgesellschaft müssen außerdem beide übergehen.²⁸

Bei einer Betriebsaufspaltung liegt ein Doppelunternehmen bzw. eine Doppelgesellschaft vor, die in der Variante der echten Betriebsaufspaltung die Folge eines Aufteilungs Vorgangs ist und bei der typischerweise eine natürliche Person Wirtschaftsgüter zumeist an eine sachlich und personell mit ihr verflochtene Kapitalgesellschaft vermietet.

Die Bestimmung der im ErbStG als Rückausnahme vom Verwaltungsvermögen letztlich indirekt angesprochenen Betriebsaufspaltung hat in der Vergangenheit große Schwierigkeiten bereitet und ist wohl erst durch die ErbStR 2019 weitgehend geklärt worden.²⁹

Danach bestimmen sich sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung einer Betriebsaufspaltung im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach den Parallelvorschriften zum EStG.³⁰ Da auch der einheitliche geschäftliche Betätigungswille nach ertragsteuerlichen Kriterien geprüft wird³¹, ist insbesondere auch die dort bekannte „Personengruppentheorie“ im Bereich der Rückausnahmvorschrift des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG anwendbar.

G kann vorliegend bislang sowohl im Einzelunternehmen als auch bei der E-GmbH aufgrund seiner dortigen (qualifizierten) Stimmrechtsmehrheit einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Weitere Voraussetzung der Rückausnahmvorschrift ist, dass diese Rechtsstellung im Rahmen der Übertragung des Einzelunternehmens auf T1 und T2 übergeht.

²⁷ Vgl. zum Ganzen *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand 9/2020, § 13b Rz. 261 ff. und *Braun*, Ubg 2009, 647.

²⁸ Vgl. R E 13b.14 Abs. 3 ErbStR 2019, *Kramer*, DStR 2011, 1113 und *Stahl/Fuhrmann*, KÖSDI 2009, 16402, 16405.

²⁹ Vgl. hierzu die entsprechenden Regelungen in R E 13b.14 Abs. 1 ErbStR 2019 i.V.m. H E 13b.14 ErbStH 2019.

³⁰ Vgl. hierzu H E 13b.1 ErbStH 2019 i.V.m. H 15.7 (5) und (6) EStH.

³¹ Vgl. R E 13b.14 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019.

Nach der Personengruppentheorie³² können T1 und T2 sowohl im Besitzunternehmen (Mitunternehmerschaft) als auch in der Betriebsgesellschaft (E-GmbH) einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen, wenn es sich bei ihnen um eine „*durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe*“ handelt. Dies dürfte vorliegend anzunehmen sein. Darüber hinaus dürften T1 und T2 zusammen sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen über eine entsprechende Stimmrechtsmehrheit verfügen.

Danach sollte unter den vorstehend genannten Voraussetzungen die Rückausnahmegvorschrift des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG greifen mit der Folge, dass es sich bei dem an die E-GmbH vermieteten Grundbesitz nicht um schädliches Verwaltungsvermögen, sondern vielmehr um begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt.

Soweit es sich bei dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens um begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt, kann nach § 13a Abs. 1 ErbStG eine 85-%ige Steuerfreistellung (Regelverschonung), ggfs. zusätzlich ein Abzugsbetrag in Höhe von max. EUR 150.000 nach § 13a Abs. 2 ErbStG in Anspruch genommen werden.

Damit diese Steuerbefreiung nicht nachträglich (anteilig) wegfällt, ist es erforderlich, dass in den folgenden 5 Jahren nach der schenkweisen Übertragung des Einzelunternehmens auf die aus T1 und T2 bestehende Mitunternehmerschaft (i) die Lohnsummenfrist nach § 13a Abs. 3 und (ii) die 5-jährige Behaltensfrist nach § 13a Abs. 6 Nr. 2 ErbStG eingehalten werden.

Vorliegend sollte es jedoch auch ohne weiteres möglich sein, für die Übertragung des begünstigten Vermögens des Einzelunternehmens nach § 13a Abs. 10 ErbStG eine 100%-ige Vollverschonung in Anspruch zu nehmen. Dies setzt voraus, dass strengerer Regelungen bei der Lohnsummenregelung gelten und die Lohnsummenfrist 7 statt 5 Jahre beträgt. Darüber hinaus beträgt die Behaltensfrist des § 13a Abs. 6 ErbStG ebenfalls 7 statt 5 Jahre (vgl. im Einzelnen die Regelungen des § 13a Abs. 10 ErbStG).

³² Vgl. hierzu *Wacker* in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 823 m.w.N.

3. Übertragung der 20%-igen Beteiligung an der E-GmbH von der Mutter auf T1/T2

a) Ertragsteuer (Einkommen- und Gewerbesteuer)

Die schenkweise Übertragung der 20%-igen Beteiligung an der E-GmbH auf T1 und T2 führt ertragsteuerlich nicht zu einem Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 EStG (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG).

b) Umsatzsteuer

Die (schenkweise) Übertragung der Geschäftsanteile ist jedenfalls nach § 4 Nr. 8f) UStG steuerfrei.

c) Grunderwerbsteuer

Da zum Vermögen der E-GmbH wohl keine Grundstücke gehören, scheidet steuerbare Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a ff GrEStG von vornherein aus.

d) Schenkungsteuer

Die Schenkung der Geschäftsanteile ist nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar.

Fraglich ist, ob und ggfs. in welchem Umfang Betriebsvermögensvergünstigungen in Anspruch genommen werden können.

Die Inanspruchnahme der Vergünstigungen für Betriebsvermögen setzt bei der schenkweisen Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG voraus, dass der Schenker/Erblasser über eine qualifizierte Beteiligung von mehr als 25% verfügt (Mindestbeteiligung). Dies ist in Bezug auf die von der Mutter gehaltenen Anteile an der E-GmbH nicht der Fall.

Allerdings besteht bei einer solchen Konstellation die Möglichkeit, sog. Poolungs- und Stimmbindungsvereinbarungen abzuschließen (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Eine solche Poolvereinbarung muss zum Inhalt haben, dass der Erblasser/Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.³³

³³ Vgl. zu den Anforderungen an solche Vereinbarungen *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand 1/2021, § 13b Rz. 205 ff.

Wird eine solche Poolungs- und Stimmbindungsvereinbarung abgeschlossen, dann handelt es sich bei der 20%-igen GmbH-Beteiligung um begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

Ob und inwieweit das Betriebsvermögen der E-GmbH aus begünstigtem Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG besteht, lässt sich im Rahmen dieses Gutachtens nicht ermitteln.

Soweit das Vermögen der E-GmbH aus begünstigtem Vermögen besteht, kann eine 85%-ige oder auch eine 100%-ige Steuervergünstigung in Anspruch genommen werden (vgl. § 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStG).

II. Zu Frage 2:

Vergleiche hierzu die vorstehenden Ausführungen unter Ziffer 1. a) und d).

Damit auch für die weiteren landwirtschaftlichen Nutzflächen Betriebsvermögensvergünstigungen nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden können, sollten diese Flächen vor der schenkweisen Übertragung in das Betriebsvermögen des LuF-Betriebs von G eingelegt und einer landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden.

III. Abschließende Hinweise

Bei den vorstehenden Ausführungen wurde davon ausgegangen, dass die genannten Übertragungen auf T1 und T2 (wie laut Sachverhalt vorgegeben) unentgeltlich erfolgen sollen. Eine solche Unentgeltlichkeit würde jedoch dann nicht (insgesamt) vorliegen, wenn T3 von ihren Schwestern T1 und T2 eine Ausgleichszahlung für den Erwerb des LuF-Betriebs und des Einzelunternehmens erhalten würde. Müssten T1 und T2 an T3 eine Ausgleichszahlung leisten, dann würde es sich um eine gemischte Schenkung / einen teilentgeltlichen Erwerb handeln mit der Folge, dass zum Teil von den vorstehenden Ausführungen abweichende Rechtsfolgen gelten.

Soll es bei den in diesem Gutachten dargestellten Rechtsfolgen bleiben, sollten entsprechend

Ergebnis

Sowohl für die Übertragung des LuF-Betriebs als auch für die Übertragung des Einzelunternehmens können vom Grundsatz her die Vergünstigungen für Betriebsvermögen nach §§ 13a/b ErbStG in Anspruch genommen werden.

Gleiches gilt für die Schenkung der 20%-igen Beteiligung an der E-GmbH von der Mutter auf T1 und T2, wenn eine Poolungs- und Stimmbindungsvereinbarung abgeschlossen wird.

In welchem Umfang die übertragenen Vermögensgegenstände aus begünstigtem (Betriebs-)Vermögen und schädlichem Verwaltungsvermögen bestehen, kann im Rahmen dieses Gutachtens nicht konkret ermittelt werden.