

Die Grundzüge der begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen im deutschen Steuerrecht am Beispiel der GmbH & Co KG

Ein Kurzbeitrag zur Problematik der steueroptimierten Nachlassplanung für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Privatpersonen.



Von Dr. Tobias Fischer
Deutscher Rechtsanwalt
und Steuerexperte
Dresdner Bank (Schweiz) AG, Zürich

Die Höhe des absoluten Steuersatzes ist in Deutschland – wie auch in anderen Ländern – nur *einer* von mehreren Faktoren für die Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung. So werden z.B. bestimmte Wirtschaftsgüter aufgrund von Bewertungsvorschriften in gewissen Konstellationen privilegiert behandelt, mit der Folge, dass der Steuersatz auf einer gegenüber dem Verkehrswert geringeren Bemessungsgrundlage angewandt wird. Eine derartige Bevorzugung erfährt grundsätzlich insbesondere die Übertragung von Betriebsvermögen von Todes wegen oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.

Wird nun inländisches Betriebsvermögen von Todes wegen oder im Wege

der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, so gewährt § 13 a Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) neben dem allgemeinen Freibetrag des § 16 ErbStG einen weiteren besonderen *Freibetrag* von 225'000 Euro, wenn es sich dabei u.a. um den Übergang eines ganzen Gewerbebetriebes, eines Teilbetriebes oder um die Beteiligung an einer Personengesellschaft handelt und gewisse weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Der nach Abzug des Freibetrages verbleibende Wert ist zudem lediglich mit 65% anzusetzen, wobei dieser *Bewertungsabschlag* auch ausserhalb des Erwerbs von Todes wegen oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge in Anspruch genommen werden kann. Sowohl der Freibetrag als auch der Bewertungsabschlag gelten ebenfalls bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und bei Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, an denen der Erblasser bzw. Schenker zu mehr als 25% beteiligt war.

In Fällen, in denen die in § 15 I ErbStG normierten verwandtschaftlichen Beziehungen nicht gegeben sind und die günstigste Steuerklasse I somit nicht zur Anwendung gelangt, greift darüber hinaus noch die Vergünstigung des § 19 a ErbStG, die sog. *Tarifbegrenzung*, nach welcher der Erwerb von Betriebsvermögen zu 88% den Steuersätzen der Steuerklasse I unterliegt. Auch diese Vergünstigung ist nicht an das Vorliegen eines Erwerbs von Todes wegen oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gebunden, sondern greift auch bei anderen Schenkungen unter Lebenden.

Die vorgenannten Privilegierungen von Anteilsübergängen kommen nicht

nur bei «echten» produzierenden Gewerbebetrieben oder Gewerbebetrieben qua Gewerbesteuergesetz (u.a. Kapitalgesellschaften), sondern auch bei sog. *gewerblich geprägten Personengesellschaften* im Sinn des § 15 III Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) zur Anwendung. Diese Gesellschaften führen keine gewerbliche Unternehmung im Sinne des § 15 I Nr. 1 EStG und haben ausschliesslich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften (oder diesen in § 15 III Nr. 2 S. 2 EStG gleichgestellte gewerblich geprägte Personengesellschaften) als persönlich haftende Gesellschafter, die (oder gesellschaftsfremde Dritte) auch zugleich zur Geschäftsführung befugt sind. Diese Tatbestandsvoraussetzungen machen deutlich, dass die Unternehmensgründer es in der Hand haben, ob sie eine derartige Rechtsfolge wünschen oder ob sie, beispielsweise durch die Ernennung eines Kommanditisten zum Geschäftsführer der Gesellschaft, keine gewerbliche Prägung ihrer Gesellschaft erreichen wollen.

Regelmässig handelt es sich bei dieser gewerblich geprägten Personengesellschaft um eine *GmbH & Co KG*, also um eine Kommanditgesellschaft, bei der die GmbH Komplementärin ist.

Die Idee ist nun, Privatvermögen in eine solche GmbH & Co KG (oder eine GmbH, an welcher der Einbringende mehr als 25% hält) einzubringen und damit (notwendiges gewerbliches) *Betriebsvermögen zu kreieren*, um die genannten erbschafts- und schenkungssteuerlichen Vorteile in Anspruch nehmen zu können. Denn die Anteile an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft profitieren aufgrund der Verweisungskette der

Ein Beispiel

A besitzt ein Depot mit Wertpapieren mit einem Kurswert von 8 Millionen Euro (börsennotierte Wertpapiere werden mit ihrem Börsenwert bewertet). Dieses Depot verschenkt er (a) direkt an seinen Sohn oder (b) er verschenkt die Gesellschaftsanteile nach der Einbringung des Depots in eine gewerblich geprägte GmbH & Co KG.

	(a) Depot im Privatvermögen	(b) GmbH & Co KG
Relevanter Wert	8'000'000	8'000'000
./.. Sachlicher Freibetrag		225'000
		7'775'000
./.. Bewertungsabschlag		5'053'750
./.. Persönlicher Freibetrag	205'000	205'000
Steuerpflichtiger Erwerb	7'795'000	4'848'750
Steuerklasse I, 23%	1'792'850	
Steuerklasse I, 19%		921'262
Differenz	+ 871'587	
Ersparnis in %		48,61

§§ 13 a IV Nr. 1, 12 V ErbStG i.V.m. § 97 I Nr. 5 Bewertungsgesetz – im Gegensatz zu rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften – von den Begünstigungen für Betriebsvermögen.

Es ist auch denkbar, nur Wertpapiere in die Gesellschaft einzubringen. Gerade in diesen Fällen – aber auch wenn beispielsweise vermietete Grundstücke eingebracht werden – kann man von einer vermögensverwaltenden GmbH bzw. GmbH & Co KG oder einem Familienpool sprechen. Welche Gesellschaftsform zu wählen ist, hängt insbesondere von der Art des einzubringenden Vermögens ab.

Dabei ist zu beachten, dass sowohl die GmbH als Kapitalgesellschaft als auch die GmbH & Co KG als Personengesellschaft der laufenden Besteuerung in Form der *Gewerbsteuer*; die GmbH auch der *Körperschaftsteuer*; unterliegen. Allerdings stellt die Gewerbesteuer durch die Anrechnungsmöglichkeit des § 35 EStG bei privaten Anlegern häufig keine wirtschaftliche Belastung mehr dar, und die GmbH als Komplementärin wird in ihrer typischen Rolle als nicht an der KG vermögensmässig Beteiligte ausser einem Auslagenersatz und einer Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos kein Einkommen erzielen.

Aufgrund der Tatsache, dass für eine derartige Gestaltung erhebliche aussersteuerliche Gründe, wie z.B. die Kontinuität der Verwaltung des Vermögens, bestehen, sie auf Dauer angelegt ist und auch Grundprinzipien des nationalen Steuerrechts nutzt, dürfte sie regelmässig nicht mit § 42 der *Abgabenordnung (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten)* in Konflikt geraten. Trotz der Intention, die Gesellschaft auf Dauer zu führen, ist es auch durchaus möglich, aus dem Betriebsvermögen wieder Privatvermögen zu machen. Vor Ablauf einer fünfjährigen *Behaltensfrist* allerdings fallen der Freibetrag, der Bewertungsabschlag und ggf. auch der Entlastungsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit weg. Nach diesem Zeitraum jedoch kann der Beschenkte bzw. Erbe diesen Weg zurückgehen, § 42 Abgabenordnung dürfte dem regelmässig nicht entgegenstehen. Allerdings ist dabei die Problematik der Aufdeckung stiller Reserven zu beachten.

Das deutsche Bundesverfassungsgericht überprüft derzeit aufgrund einer Vorlage des Bundesfinanzhofes einen Teil des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes auf seine *Verfassungskonformität*. Auch die Privilegierung des Betriebsvermögens steht dabei zur Diskussion. Es ist davon aus-

zugehen, dass nach dem Richterspruch der Gesetzgeber das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz rasch – wenn auch vielleicht mit Übergangsfristen – anpassen wird. Ob und ggf. in welcher Form dann die derzeitigen Vergünstigungen noch Bestand haben werden, ist unklar, so dass für diejenigen, welcher die geltenden Regelungen in Anspruch nehmen möchte, ein zeitnaher Handlungsbedarf besteht. Gegen diese weiterhin bestehende Handlungsmöglichkeit spricht nicht, dass schon diese Vorlage des Bundesfinanzhofes dazu geführt hatte, dass seit 2001 alle betroffenen Schenkungsteuerbescheide vorläufig ergehen. Denn selbst bei einer Entscheidung gegen die Fortführung der genannten Privilegien rechnet niemand ernsthaft mit rückwirkenden Steuererhöhungen.

Aufgrund der *Komplexität der Materie* ist jedoch zunächst zwingend der Rat eines Steuerberaters bzw. Rechtsanwaltes einzuholen, da insbesondere die Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden müssen und eine genaue individuelle Aufklärung über die rechtlichen und steuerlichen Vor- und Nachteile einer vermögensverwaltenden Gesellschaft notwendig ist. Der vorliegende Bericht ist daher lediglich als Denkanstoss zu verstehen. ■