

## ERTRAGSTEUER

## Ertragsteuerliche Gefahren beim Unternehmertestament

von RA Holger Siebert, FA Steuerrecht und Erbrecht, Alsfeld

| Erbfälle können nicht nur eine Erbschaftsteuerbelastung nach sich ziehen, sondern auch eine erhebliche Belastung mit Ertragsteuern, insbesondere Einkommensteuern. In der Praxis sind es insbesondere zwei Sachverhaltsbereiche, in denen besondere Gefahren drohen: der Bereich der Erbauseinandersetzung und die ungewollte Aufdeckung stiller Reserven. |

### 1. Problem der stillen Reserven

Stille Reserven können im Betriebsvermögen entstehen, wenn betriebliche Vermögenswerte mit Wertansätzen in der Bilanz aktiviert sind, die hinter ihren tatsächlichen Werten zurückstehen. Wird z.B. ein Grundstück im Jahr 06 gekauft, ist es in der Bilanz gemäß § 253 Abs. 1 HGB höchstens mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Tatsächliche Wertsteigerungen des Grundstücks in den Folgejahren werden bilanziell nicht erfasst. Vielmehr werden dort auch nur die Anschaffungskosten aktiviert. Über die Jahre tritt eine immer größere Differenz zwischen diesem und seinem Bilanzwert auf, sofern der tatsächliche Wert des Grundstücks steigt. Es entstehen stille Reserven. Wird das Grundstück später veräußert, ist die Differenz zwischen den aktivierten Anschaffungskosten und dem erzielten Kaufpreis als Gewinn zu versteuern.

Diskrepanz zwischen  
Buchwert und  
tatsächlichem Wert

### 2. Betriebsvermögen

Ein Erblasser, der an einer Personenhandelsgesellschaft beteiligt ist, vererbt diese Beteiligung an seine Kinder. Zur Sicherung seiner Ehefrau ordnet er testamentarisch an, dass die Erben aus dem Vermögen der Gesellschaft ein Wirtschaftsgut, z.B. ein Grundstück, an die Ehefrau vermächtnisweise übertragen sollen. Dies würde zur Entnahme des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen führen. Konsequenz: Die Differenz zwischen dem Buchwert des Grundstücks, also dem Wert, mit dem es in der Bilanz der Gesellschaft aktiviert ist, und seinem tatsächlichen Wert (dem sog. Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) gilt als aus dem Betrieb entnommen und unterliegt als Betriebseinnahme der Einkommensteuer (sog. Entnahmegewinnbesteuerung; Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 6 Rn. 414; Scherer/Blanc/Kormann/Groth/Wimmer, Familienunternehmen, Kap. 4 Rn. 30 ff., 40 ff. ). Daher sollte kein Betriebsvermögen an eine Person vererbt oder vermacht werden, die nicht selbst am Betrieb beteiligt ist oder zusammen mit dem Sonderbetriebsvermögen eine Beteiligung an dem Betrieb erwirbt, steuerlich gesprochen also nicht Mitunternehmer ist oder jedenfalls Mitunternehmer wird.

Entnahmegewinn  
wird ebenfalls  
besteuert

### 3. Sonderbetriebsvermögen

Ertragsteuerbelastungen können auch drohen, wenn Sonderbetriebsvermögen an einen Nichtgesellschafter fällt. Bei Sonderbetriebsvermögen handelt

es sich um Wirtschaftsgüter, die zwar im Privateigentum eines Mitunternehmers stehen, aber dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen. Diese Wirtschaftsgüter werden handelsrechtlich nicht der Gesellschaft zugerechnet. Aufgrund der engen persönlichen und sachlichen Verflechtung wird das Sonderbetriebsvermögen aber steuerlich als Betriebsvermögen qualifiziert (Schmidt, a.a.O., § 15 Rn. 506; § 35 Rn. 174, 185). Erbschaftsteuerlich gilt die Einordnung als Betriebsvermögen jedenfalls, wenn das Sonderbetriebsvermögen nicht als schädliches Verwaltungsvermögen angesehen wird (Viskorf/Philipp, ZEV 09, 230 ff.). Im Veräußerungsfall ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös der Einkommensteuer und ggf. der Gewerbesteuer unterworfen.

Sonderbetriebsvermögen ist z.B. ein im Privateigentum eines Mitunternehmers liegendes Grundstück, das der Gesellschaft vermietet wird. Die Besteuerung der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem tatsächlichen Wert des Grundstücks droht nicht nur im Veräußerungsfall, sondern auch wenn es als aus dem Betriebsvermögen entnommen gilt (Entnahmegewinnbesteuerung), z.B. weil es einer anderen (privaten) Nutzung zugeführt oder auf eine Person übertragen wird, die selbst kein Gesellschafter ist.

Im Erbfall droht Folgendes: Wird ein Grundstück des Sonderbetriebsvermögens an eine Person vererbt oder vermacht, die nicht Unternehmer wird, gilt das Grundstück mit der Folge der Entstehung des Entnahmegewinns als entnommen. Es wird z.B. der Gesellschaftsanteil an einer Personenhandelsgesellschaft (etwa ein Kommanditanteil) an die Kinder des Erblassers vererbt. Das Grundstück, das der Verstorbene an die Gesellschaft vermietet hatte (und dessen Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen eventuell den Beteiligten gar nicht bekannt war), wird dem überlebenden Ehegatten vermacht. Diese Situation ist für alle Beteiligten misslich, da Steuerschulden des Erblassers ausgelöst werden, ohne dass den Beteiligten irgendwelche Liquidität zufließt. Ein Auseinanderfallen von Mitunternehmerstellung und Sonderbetriebsvermögen durch letztwillige Verfügungen ist daher zu vermeiden.

#### a) Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsverträge

Um diese unerwünschte Entnahmegewinnbesteuerung zu vermeiden, ist es bei Abfassung der letztwilligen Verfügungen stets erforderlich, nicht nur genau zu analysieren, ob Vermögenswerte des Erblassers eventuell die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen haben. Vielmehr ist es auch notwendig, die den Erblasser betreffenden Gesellschaftsverträge kritisch anzusehen.

Gefahren drohen bei den in diesem Zusammenhang interessierenden Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co KG), wenn der Vertrag nach dem Tod eines Gesellschafters die bloße Fortsetzung der Gesellschaft unter den verbliebenen Gesellschaftern anordnet (Fortsetzungsklausel). In diesem Fall ist die Beteiligung an der Gesellschaft also nicht vererblich gestellt. Folge: Der Anteil des Verstorbenen wird, soweit er persönlich haftender Gesellschafter war oder sich die Klausel auch auf die Kommanditisten bezog, nicht vererbt, sondern wächst den verbleibenden Gesellschaftern an. Diese schulden den Erben eine Abfindung entsprechend dem Wert der Beteiligung, falls der Gesellschaftsvertrag keine geringere Abfindung vorsieht oder die Abfindung

Gefahr droht, wenn Sonderbetriebsvermögen an Nichtgesellschafter fällt

Besteuerung des Entnahmegewinns oder bei Veräußerung

Im Erbfall kann steuerpflichtiger Entnahmegewinn entstehen

Bei der Gestaltung unbedingt Gesellschaftsverträge ansehen

ganz ausschließt. Steuerrechtlich ist die Anwachsung des Gesellschaftsanteils an die übrigen Gesellschafter Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Verstorbenen an die übrigen Gesellschafter. Der Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2 EStG) ist die Differenz zwischen dem Wert des Abfindungsanspruchs und dem Buchwert des Anteils. Die Erbengemeinschaft muss als Nachlassverbindlichkeit die daraus resultierende Einkommensteuer bezahlen, da sie in der Person des Erblassers entstanden ist. Unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG ist der Gewinn tarifbegünstigt (besteuert werden 56 Prozent der Veräußerungsgewinne bis 5 Mio. EUR). Darüber hinausgehende Beträge werden voll besteuert, zudem ist gemäß den in § 16 Abs. 4 EStG geregelten Voraussetzungen ein Freibetrag zu gewähren (Piltz, ZEV 06, 205).

Hier kann es leicht zur Aufdeckung stiller Reserven im Sonderbetriebsvermögen kommen, da die Erben von der Fortführung des Unternehmens ausgeschlossen sind. Daher besteht ab dem Erbfall keine Verknüpfung zwischen der Mitunternehmerstellung und dem Sonderbetriebsvermögen mehr. Folge: Nicht nur der Abfindungsbetrag ist zu versteuern, sondern auch die aufgedeckten stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens. Der Betrag ist zum Wert des Abfindungsanspruchs zu addieren und erhöht den (unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 S. 1 EStG tarifbegünstigten) Veräußerungsgewinn.

Gefahren drohen ferner, soweit im Gesellschaftsvertrag eine qualifizierte Nachfolgeklausel vorgesehen ist. Danach kann sich die Beteiligung nicht auf alle Erben vererben. Vielmehr ist die Vererblichkeit nur an die in der Klausel zugelassenen Personen möglich. Fällt das Sonderbetriebsvermögen aufgrund der letztwilligen Anordnungen an die Erben, behält es seine Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen nur in Höhe der Erbquote der Erben, die aufgrund der qualifizierten Klausel zur Nachfolge berechtigt sind. Entsprechend der Erbquote der übrigen Erben, die nicht Unternehmensnachfolger werden, entsteht wiederum ein laufender Entnahmegewinn (Crezelius, a.a.O., Rn. 277). In dieser Konstellation ist der Gewinn zudem (anders als bei der Fortsetzungsklausel), nicht gemäß § 34 Abs. 3 EStG tarifbegünstigt. Hinzu kommt eine weitere Gefahr: Der BFH nimmt hier die ertragsteuerliche Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils an (BStBl. II 95, 890). Konsequenz: Die Begünstigungen des § 13a ErbStG können für den Übergang des Vermögens nicht gewährt werden (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Juli 11, § 13a Rn. 41).

Bei der einfachen Nachfolgeklausel, bei der die Gesellschaftsanteile auf alle Miterben übergehen, entstehen diese Probleme nicht. Denn hier fallen die Gesellschaftsanteile und das Sonderbetriebsvermögen an die Miterben.

#### **b) Sonderbetriebsvermögen und Wiesbadener Modell**

Umgekehrt drohen Gefahren – dem Unternehmen und dem Grundstück, auf dem es betrieben wird –, wenn bei der Trennung von Vermögensmassen nach dem sog. Wiesbadener Modell ungewollt Sonderbetriebsvermögen und damit eine Steuerverstrickung durch letztwillige Verfügungen entsteht. Beim Wiesbadener Modell wird versucht, der Entstehung von Sonderbetriebsvermögen dadurch vorzubeugen, dass von Anfang an auf eine strikte Trennung der Vermögensmassen geachtet wird. Das Modell funktioniert nur, wenn es keine personelle Verflechtung zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen

Stille Reserven des Sonderbetriebsvermögens können aufgedeckt werden

Gefahren drohen auch bei qualifizierten Nachfolgeklauseln

Bei einfacher Nachfolgeklausel insoweit keine Gefahr

gibt. Dieses Ziel wird oft so erreicht, dass nur ein Ehegatte die Gesellschaftsanteile hält, während der andere, der nicht Mitunternehmer ist, ausschließlicher Eigentümer des Grundstücks ist und das Grundstück an die Gesellschaft vermietet. Da hier das Unternehmen anders beherrscht wird als das Grundstück, wird das Grundstück nicht zu Sonderbetriebsvermögen, eine Steuerverstrickung dieses Grundstücks tritt nicht ein. Beerbt aber ein Ehegatte den anderen Ehegatten, z.B. beim Berliner Testament, endet die Trennung und das Grundstück wird ab diesem Zeitpunkt zu Sonderbetriebsvermögen.

#### 4. Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung wird als Rechtsform – neben der GmbH und der GmbH & Co. KG – u.a. gewählt, weil sich dadurch die Haftung der Betriebsinhaber beschränken lässt. Bei der Aufspaltung eines Unternehmens in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen verbleibt das wertvolle Anlagevermögen (Grundstücke, Gebäude, Patente usw.) beim Besitzunternehmen. Dem Betriebsunternehmen – der neu gegründeten GmbH – wird das Anlagevermögen nur miet- oder pachtweise überlassen. Es ist dem Zugriff der GmbH-Gläubiger grundsätzlich entzogen. Die GmbH haftet nur mit ihrem eigenen oft sehr geringen Vermögen. Diese grundsätzliche Haftungsbeschränkung hat aber in der Praxis häufig nicht die Wirkung, die man ihr auf den ersten Blick einräumt.

Die Betriebsaufspaltung setzt steuerlich eine sachliche und persönliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen voraus. Eine sachliche und personelle Verflechtung ist gegeben, wenn

- eine Einzelperson oder Personengruppe (das Besitzunternehmen) einem gewerblich tätigen Unternehmen (Betriebsunternehmen) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und
- die das Besitzunternehmen beherrschende Person (oder Personengruppe) auch das Betriebsunternehmen beherrscht (personelle Verflechtung).

Bei der Betriebsaufspaltung ist oft die Gesamtsteuerbelastung geringer als andere Unternehmensformen, wie z.B. die GmbH oder die GmbH & Co. KG. Grund: Bei ihr lassen sich die steuerlichen Vorteile eines Personenunternehmens mit denen einer Kapitalgesellschaft kombinieren.

Die Betriebsaufspaltung endet, wenn die sachlichen oder personellen Voraussetzungen hierfür entfallen. Ein Wegfall der personellen Verpflichtung kann z.B. dadurch eintreten, dass beim Erbfall der Anteil an der Besitzgesellschaft an andere Personen übergeht, als der an der Betriebsgesellschaft. Wird eine Betriebsaufspaltung beendet, führt dies zur Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG), verbunden mit einer Realisierung der stillen Reserven (BFH NJW 97, 2903).

**FAZIT** | Bei der Gestaltung eines Unternehmertestaments ist der Rechtsfolge bei dem betrieblichen Vermögen besondere Aufmerksamkeit auch im Hinblick auf mögliche ertragsteuerliche Konsequenzen zu widmen.

Betriebsaufspaltung  
dient der Haftungs-  
beschränkung

Sachliche  
und persönliche  
Verflechtung

Günstige Gesamt-  
steuerbelastung bei  
Betriebsaufspaltung