

UNTERNEHMENSNACHFOLGE

Neuer Rechtsstand bei der Nachfolge in Personengesellschaftsanteile.

BMF-Schreiben vom 7.12.2006 zu § 6 III EStG

Die unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten ist nach **§ 6 Abs. 3 EStG** in ertragsteuerlicher Hinsicht begünstigt, indem sowohl beim bisherigen Inhaber wie auch beim Rechtsnachfolger jeweils der Buchwert anzusetzen ist. Stille Reserven sind also nicht aufzulösen. Zu diesen betrieblichen Einheiten gehören Betriebe, Teilbetriebe, Anteile eines Mitunternehmers, Teile eines Mitunternehmeranteils und die Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen. Nach dem Kongruenzgebot gilt die Begünstigung grundsätzlich nur bei Übertragung sämtlicher funktional wesentlicher Wirtschaftsgüter, einschließlich der funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers. Gelockert ist dieses Kongruenzgebot im Falle der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen und bei Aufnahme neuer Mitunternehmer in ein Einzelunternehmen. Hier kann der Übergeber funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, z.B. das Betriebsgrundstück, zurückbehalten, sofern es weiterhin zu seinem Sonder-Betriebsvermögen gehört und der neue Mitunternehmer den übernommenen Anteil mindestens 5 Jahre behält.

Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen hingegen ist kein Anwendungsfall des § 6 Abs. 3 EStG, sondern nach **§ 6 Abs. 5 EStG** zu beurteilen. Danach können einzelne Wirtschaftsgüter zu Buchwerten übertragen werden

(1.) von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen



desselben Steuerpflichtigen (Satz 1);

(2.) von Betriebsvermögen in Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt oder zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (Satz 2);

(3.) von Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen auf Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt (Satz 3).

Gehört Grundstücks(mit-)eigentum zum Mitunternehmeranteil als Sonderbetriebsvermögen, bestehen zwei Möglichkeiten. In der ersten Variante wird – in gleicher Quote wie der Mitunternehmeranteil – Grundstückseigentum übertragen und begründen der Übertragende und der Übernehmer diesbezüglich eine Besitz-GbR, in deren Gesamthandsvermögen das Grundstück fällt. In der zweiten Variante bleibt das Grundstück im jeweiligen Bruchteilseigentum des Übertragenden und des Übernehmers. In beiden Varianten war das Grundstück ursprünglich als Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft zugeordnet, an welcher der Übertragende bereits beteiligt ist. Der erste Schritt ist in beiden Varianten eine nach § 6 Abs. 3 begünstigte Teil-Mitunternehmeranteilsübertragung.

In der ersten Variante aber wird aufgrund der Errichtung der neuen Besitz-GbR mit Gesamthandsvermögen das Sonderbetriebsvermögen nunmehr dieser GbR zugeordnet. Im zweiten Schritt also erfolgt eine Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen auf das Gesamthandsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert unter Berücksichtigung einer Sperrfrist von drei Jahren.

In der zweiten Variante findet kein zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel statt. Verwirrung taucht auf, weil nach der Rechtsprechung des BFH – so BFH VIII R 34/00 in BFH/NV 2002, 185 und Urteil vom 18. August 2005 (BStBl II. S 830) – die Bruchteilsgemeinschaft eine „Quasi-GbR sei, auch ohne Überführung des Grundstückseigentums in das Gesamthandsvermögen. Daher kann auch eine Bruchteilsgemeinschaft als „Quasi-GbR“ ohne Gesamthandsvermögen



Besitzgesellschaft einer Betriebsaufspaltung sein. Mangels Gesamthandsvermögen wird also hier das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der „Quasi-GbR“ überführt. Damit liegt ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 2 vor, die Überführung erfolgt also ebenfalls zum Buchwert. Im Gegensatz zu Satz 3 ist hier keine Sperrfrist zu beachten. Die Verwaltung hat sich mit diesem Schreiben nunmehr der Auffassung des BFH angeschlossen. Das vorangegangene BMF-Schreiben vom 3.3.2005, das (Tz 22) auch in der zweiten Variante das Grundstück als Gesamthandsvermögen der GbR qualifiziert, wird insoweit aufgehoben.

Tipp: Die Regelung der Nachfolge und speziell der Unternehmensnachfolge ist ein komplexes Unterfangen, das dezidierte Rechtskenntnisse erfordert. EISENBEIS RECHTSANWÄLTE haben mit kompetenten Partnern das NETZWERK UNTERNEHMENSNACHFOLGE gegründet, das alle Facetten dieser Thematik abdeckt.

Autor: Holger Pape, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht
Erfurt Dezember 2006

Informieren Sie sich weiter unter:

www.netzwerk-unternehmensnachfolge.eu

www.eisenbeis-rechtsanwaelte.de