

# NWB Betriebsprüfungs-Kartei

## SONDERAUSGABE

### Die Sperrfristen im Steuerrecht

#### Checklisten zur Überwachung für den Praktiker

1. Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG
2. Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG
3. Die Sperrfrist bei der Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG
4. Die Sperrfrist nach § 16 Abs. 5 EStG
5. Die Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 UmwStG
6. Die Sperrfrist nach § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG
7. Die gewerbsteuerliche Umwandlungssperrfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG
8. Die sperrfristbehafteten Anteile nach § 22 UmwStG
9. Sperrfrist bei Miteinbringung von Anteilen an einer Körperschaft im Rahmen einer Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG
10. Die Sperrfristen des Grunderwerbsteuergesetzes (§ 5 Abs. 3 GrEStG)
11. Behaltensfrist (§ 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG)
12. Die Sperrfrist des § 6a GrEStG
13. Die Sperrfristen des Erbschaft-/Schenkungssteuergesetzes
14. Die steuerrechtlichen Sperrfristen im Überblick

# INHALTSVERZEICHNIS

## Die Sperrfristen im Steuerrecht

1

I.	Die Sperrfristen des Einkommensteuergesetzes	1
1.	Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	1
1.1	Darstellung der Rechtslage	1
1.2	Praktiker-Checkliste	3
2.	Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG	5
2.1	Rechtliche Darstellung	5
2.2	Praktiker-Checkliste	13
3.	Die Sperrfrist bei der Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG	17
3.1	Rechtliche Darstellung	17
3.2	Praktiker-Checkliste	18
4.	Die Sperrfrist nach § 16 Abs. 5 EStG	20
4.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	20
4.2	Praktiker-Checkliste	21
II.	Die Sperrfristen des Umwandlungssteuergesetzes	23
1.	Die Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 UmwStG	23
1.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	23
1.2	Praktiker-Checkliste	24
2.	Die Sperrfrist nach § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG	25
2.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	25
2.2	Praktiker-Checkliste	27
3.	Die gewerbesteuerliche Umwandlungssperrfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG	28
3.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	28
3.2	Praktiker-Checkliste	30
4.	Die sperrfristbehafteten Anteile nach § 22 UmwStG	31
4.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	31
4.2	Praktiker-Checklisten	34
5.	Sperrfrist bei Miteinbringung von Anteilen an einer Körperschaft im Rahmen einer Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG	38
5.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	38
5.2	Praktiker-Checkliste	39
III.	Die Sperrfristen des Grunderwerbsteuergesetzes	41
1.	Behaltensfrist (§ 5 Abs. 3 GrEStG)	41
1.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	41
2.	Praktiker-Checkliste	45
3.	Die Sperrfrist des § 6a GrEStG	47
3.1	Darstellung der rechtlichen Problematik	47
3.2	Praktiker-Checkliste	48

IV.	Die Sperrfristen des Erbschaft-/Schenkungsteuergesetzes	49
1.	Darstellung der rechtlichen Problematik	49
1.1	Betriebsvermögen	49
1.2	Privatvermögen	51
2.	Praktiker-Checkliste	52
2.1	Betriebsvermögen	52
2.2	Privatvermögen	54
V.	Nachweispflichten	55
VI.	Zusammenfassende Übersicht der Sperrfristen	56

# Die Sperrfristen im Steuerrecht

von Georg Harle, Frankfurt a. M.<sup>1</sup>

Im Falle der Übertragung von Sachgesamtheiten und Einzelwirtschaftsgütern, deren stille Reserven nicht aufgedeckt werden, enthalten die gesetzlichen Vorschriften Sperrfristen, bis zu deren Ablauf eine Weiterveräußerung zu einer nachträglichen Aufdeckung dieser stillen Reserven mit zum Teil erheblichen steuerlichen Belastungen führt.

Entsprechende Regelungen ergeben sich insbesondere aus dem Einkommensteuergesetz (EStG), Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) und dem Erbschaftsteuergesetz (ErbStG).

Es ist also wichtig, den Beginn einer steuerlichen Sperrfrist festzuhalten und somit den Zeitraum zu ermitteln, in dem die Sachgesamtheit oder das Einzelwirtschaftsgut für eine weitere Verwendung **gesperrt** ist.

Naturgemäß gehören bestimmte Sperrfristen zu den bevorzugten Prüfungsschwerpunkten, da die Prüfung sich nicht aufwendig gestaltet und Feststellungen i. d. R. zu hohen Mehrergebnissen führen. Im Rahmen der Modernisierung der Finanzverwaltung ist auch die steuerliche Betriebsprüfung gehalten, die Grundsätze des Risikomanagements zu beachten. Dies führt im Ergebnis dazu, dass mehr Betriebe mit kürzeren Prüfungszeiträumen und eingeschränkten Prüfungsfeldern geprüft werden.<sup>2</sup> Gerade in diesem Kontext wird die Einhaltung von Sperrfristen weiterhin ein bevorzugtes Prüfungsfeld darstellen.

## I. Die Sperrfristen des Einkommensteuergesetzes

### 1. Unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

#### 1.1 Darstellung der Rechtslage

Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG<sup>3</sup> erfolgt die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten.

Im Gegensatz zu der Vorgängerregelung in § 7 EStDV, dessen Inhalt wörtlich mit der Folgeregelung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG übereinstimmt, ist die Vorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG noch dahingehend erweitert worden, dass im Falle der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen eine quotale Übertragung aller Wirtschaftsgüter nicht mehr erforderlich ist, um eine Buchwertfortführung zu gewährleisten.

Nunmehr müssen auch die Buchwerte fortgeführt werden, wenn eine natürliche Person in das bisherige Einzelunternehmen unentgeltlich aufgenommen wird, der Übertragende aber wesentliche Wirtschaftsgüter in seinem, dann entstehenden Sonderbetriebsvermögen zurückbehält. Vo-

---

1 Regierungsberrat Dipl.-Finanzwirt Georg Harle ist als Hauptsachgebietsleiter Betriebsprüfung in Frankfurt a. M. tätig.

2 Siehe dazu auch Harle/Olles, Die moderne Betriebsprüfung, 3. Aufl. 2017.

3 Eingeführt mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001, BGBl I S. 3858.

oraussetzung für die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist jedoch, dass der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von **fünf Jahren** nicht veräußert oder aufgibt.

**BEISPIEL ►** V ist Einzelunternehmer. Seine Bilanz beinhaltet folgende Wirtschaftsgüter:

Aktiva		Passiva	
Fabrikgrundstück inkl. Grund u. Boden	500.000	Kapital	2.000.000
Maschinen	800.000		
Vorräte	300.000		
Forderungen	400.000		
<b>Summe</b>	<b>2.000.000</b>	<b>Summe</b>	<b>2.000.000</b>

V möchte seinen Sohn S in sein Unternehmen aufnehmen, aber das Produktionsgrundstück soll weiter in seinem Alleineigentum bleiben. Bei der Vermögensübertragung behält er daher das Grundstück zurück. An allen übrigen Wirtschaftsgütern wird S zu 40 % beteiligt.

Die Bilanz der neu entstandenen Personengesellschaft stellt sich wie folgt dar:

**Gesamthandsbilanz**

Aktiva		Passiva	
Maschinen	800.000	Kapital V	900.000
Vorräte	300.000	Kapital S	600.000
Forderungen	400.000		
<b>Summe</b>	<b>1.500.000</b>	<b>Summe</b>	<b>1.500.000</b>

**Sonderbilanz des V**

Aktiva		Passiva	
Fabrikgrundstück inkl. Grund u. Boden	500.000	Sonder-Kapital	500.000
<b>Summe</b>	<b>500.000</b>	<b>Summe</b>	<b>500.000</b>

Nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG beginnt mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den S eine fünfjährige Sperrfrist.

Würde S innerhalb dieser Fünf-Jahres-Frist seinen Mitunternehmeranteil veräußern<sup>4</sup> oder aufgeben, sind rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf den Übertragungszeitpunkt für die gesamte Übertragung die stillen Reserven durch Ansatz der Teilwerte aufzudecken.

Gleiches gilt für die Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen unter Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen durch den Übertragenden.

4 Der BMF regelt in seinem Schreiben v. 3.3.2005 - IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl 2005 I S. 458 NAAAB-44182. unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben v. 7.12.2006 - IV B 2 - S 2241 - 53/06, BStBl 2006 I S. 766 TAAAC-31878, was als schädliche Veräußerung anzusehen ist.

## 1.2 Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

### Checkliste § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

Verfahrensabläufe bei unentgeltlichem Eintritt einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen bzw. bei einer Übertragung von einem Teil eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen.

Bei Eintritt einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (= Gründung einer Personengesellschaft) oder Eintritt einer natürlichen Person in eine Mitunternehmerschaft (= Personengesellschaft mit Gewinneinkünften):

1. **Ist eine natürliche Person in ein bestehendes Einzelunternehmen unentgeltlich aufgenommen worden ODER trat eine natürliche Person in eine bestehende Personengesellschaft ein und wurde auf sie ein Teil eines Mitunternehmeranteils eines der bisherigen Mitunternehmer unentgeltlich übertragen?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor
2. **Hat dabei der übertragende Einzelunternehmer/Mitunternehmer funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, die weiterhin derselben Mitunternehmerschaft gehören, zurückbehalten (= Sonderbetriebsvermögen)?**

#### HINWEIS:

Funktional wesentliche Wirtschaftsgüter sind Wirtschaftsgüter, die für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind; auf das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven kommt es nicht an.<sup>5</sup>

- ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor
3. **Bewertung/Ansatz des übertragenen Vermögens der Personengesellschaft**  
Diese unentgeltliche Übertragung des Vermögens aus dem Einzelunternehmen bzw. die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmensanteils erfolgt zwingend zu Buchwerten, § 6 Abs. 3 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG. In der Bilanz der nunmehr bestehenden Personengesellschaft sind die Wirtschaftsgüter mithin zwingend zu Buchwerten anzusetzen.  
Abschnitte 4 ff. beachten!
  4. **Sperrfrist überwachen**  
Der Berater hat zu überwachen, ob der eingetretene/neue Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren nach dem unentgeltlichen Eintritt veräußert oder aufgibt.

<sup>5</sup> BMF, Schreiben v. 3.3.2005 - IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl 2005 I S. 458 NAAAB-44182, sowie BMF, Schreiben v. 7.12.2006 - IV B 2 - S 2241 - 53/06, BStBl 2006 I S. 766 TAAAC-31878.

Name des neuen Gesellschafters	Vermögensübertragungszeitpunkt/Zeitpunkt des Gesellschaftereintritts	Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe des Mitunternehmeranteils

**5. Wurde der Mitunternehmeranteil veräußert/aufgegeben?**

- ja, weiter bei Abschnitt 6
- nein, Überwachung beenden, nichts mehr veranlassen

**6. Rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven**

Rückwirkend auf den Übertragungstichtag sind die Teilwerte zu berechnen (Praxishinweis: bereits am Übertragungstichtag dazu notwendige Informationen ggf. festhalten).

Beim Übertragenden entsteht ein laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit § 16 Abs. 3 EStG) mit den Folgen der Entstehung der Gewerbesteuer und ohne Anwendung der Steuerermäßigung i. S. des § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG und ohne des Gewährens des Freibetrags i. S. des § 16 Abs. 4 EStG.

In solchen Fällen erfolgt beim zuständigen (Betriebs-)Finanzamt ggf. ein Prüfungsvorschlag an die Betriebsprüfung.

## 2. Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG

### 2.1 Rechtliche Darstellung<sup>6</sup>

Bei der **Überführung** eines einzelnen Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG handelt es sich um eine Entnahme i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem abgebenden Betriebsvermögen und um eine Einlage i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG bei dem aufnehmenden Betriebsvermögen,<sup>7</sup> deren Bewertungen abweichend von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 EStG in § 6 Abs. 5 EStG geregelt sind.

Nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG müssen einzelne Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn sie aus einem (Sonder-)Betriebsvermögen in ein anderes Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu überführenden Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt. Das zu überführende Wirtschaftsgut kann auch eine wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden Betriebsvermögens sein.

In den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG fallen auch selbst geschaffene nicht bilanzierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG) und im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter,<sup>8</sup> sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen, in das das Wirtschaftsgut überführt wird, muss nicht bereits vor der Überführung bestanden haben, sondern es kann auch erst durch die Überführung des Wirtschaftsguts entstehen. Das abgebende und aufnehmende Betriebsvermögen muss nicht derselben Einkunftsart (§§ 13, 15, 18 EStG) zuzuordnen sein.

**BEISPIEL ►** A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-OHG beteiligt. Die AB-OHG betreibt eine Metzgerei. Im Sonderbetriebsvermögen des A befindet sich ein Verkaufswagen, mit dem die AB-OHG ihre Waren auf Wochenmärkten verkauft. Diesen Wagen vermietet A an die AB-OHG für ein monatliches Entgelt. Die AB-OHG stellt den Verkauf auf den Wochenmärkten ein. A will nun diesen Wagen im Rahmen eines im eigenen Namen neu gegründeten Einzelunternehmens zum Fischverkauf einsetzen.

**LÖSUNG ►** Der Verkaufswagen ist nunmehr dem Betriebsvermögen des neu gegründeten Einzelunternehmens des A zuzurechnen. Die Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der AB-OHG in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens muss nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert erfolgen.

Der Anwendung des § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG steht nicht entgegen, dass mehrere Wirtschaftsgüter zeitgleich überführt werden. Auch von § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG erfasst ist die Überführung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.

Bei der **Übertragung** von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten handelt es sich als eine Spezialform des Tauschs um einen

6 Siehe dazu auch BMF, Schreiben v. 8.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279 SAAAD-88773.

7 Vgl. BMF, Schreiben v. 17.11.2005 - IV B 2 -S 2144 - 50/05, BStBl I S. 1019 AAAAB-70170, Rz. 10.

8 Vgl. BMF, Schreiben v. 30.9.2010 - IV C 6 - S 2180/09/10001, BStBl I S. 755 LAAAD-53133.



Veräußerungsvorgang, dessen Bewertung abweichend von den allgemeinen Grundsätzen zwingend zum Buchwert vorzunehmen ist (§ 6 Abs. 6 Satz 4 EStG). Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG stellt hingegen eine Entnahme dar.

Es liegt ein Rechtsträgerwechsel vor.

Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG müssen einzelne Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn diese

- ▶ aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich (Nr. 1),
- ▶ aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich (Nr. 2),
- ▶ aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich (Nr. 2),
- ▶ unentgeltlich aus einem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (Nr. 3),

übertragen werden und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu übertragenden Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gilt auch, wenn es sich bei dem zu übertragenden Wirtschaftsgut um eine wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden Betriebsvermögens handelt.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG regelt nicht die Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt.<sup>9</sup>

**BEISPIEL ▶** A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-OHG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert von 1.000 €. Der Verkehrswert des Pkw liegt bei 10.000 €. Zudem hat A eine Verbindlichkeit bei der Bank des Pkw-Herstellers i. H. von 3.000 €. A überträgt den Pkw nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG. Dabei übernimmt die AB-OHG auch das Darlehen.

**LÖSUNG ▶** Es handelt sich um eine teilentgeltliche Übertragung des Pkw. Der entgeltliche Anteil liegt durch die Übernahme der Verbindlichkeit bei 30 % (3.000 € von 10.000 €), der unentgeltliche Anteil bei 70 %. Im Einzelunternehmen des A werden durch die teilentgeltliche Übertragung stille Reserven i. H. von 2.700 € (3.000 € abzgl. 30 % des Buchwerts = 300 €) aufgedeckt. Die AB-OHG muss den Pkw mit 3.700 € (3.000 € zzgl. 70 % des Buchwerts = 700 €) auf der Aktivseite und die Verbindlichkeit mit 3.000 € auf der Passivseite im Gesamthandsvermögen bilanzieren.

---

9 Vgl. BMF, Schreiben v. 29.3.2000 - IV C 2 -S 2178 - 4/00, BStBl 2000 I S. 462 VAAAA-76825.

**ABWANDLUNG BEISPIEL ►** Der Buchwert des Pkw beträgt 1.000 € (Verkehrswert 10.000 €). Von der AB-OHG wurden keine Verbindlichkeiten übernommen. A überträgt den Pkw in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten i. H. von 1.000 € (Buchung auf dem Kapitalkonto I des A) und Buchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto i. H. von 9.000 €. Die OHG setzt den Pkw mit 10.000 € in ihrem Gesamthandsvermögen an.

**LÖSUNG ►** Die nur teilweise Buchung über ein Gesellschaftsrechte vermittelndes Kapitalkonto führt insgesamt zu einem entgeltlichen Vorgang. Die Übertragung des Pkw muss gleichwohl zwingend mit dem Buchwert angesetzt werden, weil die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG). Aus diesem Grund haben sowohl A als auch B zum Zwecke der Erfolgsneutralität des Vorgangs eine negative Ergänzungsbilanz aufzustellen.

### Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und rückwirkender Ansatz des Teilwerts

Der zwingende Buchwertansatz bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG ist beim Übernehmer zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen mit einer sog. Sperrfrist verknüpft (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Der Übernehmer darf innerhalb von drei Jahren das übertragene Wirtschaftsgut weder aus dem Betriebsvermögen entnehmen noch veräußern; ansonsten wird rückwirkend auf das Ereignis der Übertragung der Teilwert für das Wirtschaftsgut angesetzt. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung. Wurde keine Steuer-/Feststellungserklärung abgegeben, endet die Sperrfrist mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung folgt.

Keine Verletzung der Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) liegt vor, wenn die einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nachfolgende Übertragung ebenfalls wieder unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fällt und damit auch zwingend zum Buchwert vorzunehmen ist oder wenn das Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt (Zerstörung, Untergang, etc.) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Die Sperrfrist wird durch jede nachfolgende Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG neu ausgelöst. Im Fall einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist ist der Teilwert rückwirkend auf den Zeitpunkt der letzten Übertragung anzusetzen.

Eine „fiktive“ Entnahme i. S. von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG oder eine „fiktive“ Veräußerung i. S. von § 12 Abs. 1 KStG innerhalb der Sperrfrist führt ebenfalls zum rückwirkenden Ansatz des Teilwerts auf den Übertragungstichtag i. S. von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG<sup>10</sup>.

Bei der Übertragung selbst geschaffener nicht bilanzierungsfähiger immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG) und von im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2a EStG) muss für die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven und für die Überwachung der Sperrfrist in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG der Steuerpflichtige eine solche Übertragung derartiger Wirtschaftsgüter in geeigneter Weise dokumentieren.

Der mit der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG verbundene rückwirkende Ansatz des Teilwerts für das veräußerte Wirtschaftsgut wird ausschließlich einheitlich angewendet, d. h. bei einer vorherigen Übertragung auf eine Gesamthand wird der rückwirkende Ansatz des Teilwerts in voller

10 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279 SAAAD-88773.

Höhe vorgenommen und nicht nur für den Anteil des Wirtschaftsguts, der auf neue Mitunternehmer der Gesamthand übergegangen ist.

**BEISPIEL ►** A und B sind zu jeweils 50 % an der landwirtschaftlichen AB-GbR beteiligt. Neben der AB-GbR betreibt A noch ein landwirtschaftliches Einzelunternehmen. A überträgt aus seinem Einzelunternehmen eine Maschine in das Gesamthandsvermögen der AB-GbR. Die Maschine wird nach einem halben Jahr von der AB-GbR an einen fremden Dritten veräußert.

**LÖSUNG ►** Die Übertragung der Maschine aus dem Einzelunternehmen des A in das Gesamthandsvermögen der AB-GbR erfolgt zunächst nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert. Bei einer Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) muss rückwirkend auf den Tag der Übertragung der Teilwert der Maschine angesetzt werden. Der Entnahmegewinn fällt beim Einzelunternehmen des A an. Der Teilwert ist in voller Höhe rückwirkend anzusetzen und nicht lediglich für den hälftigen Anteil an der Maschine, der durch die Übertragung auch dem B zuzurechnen ist.

Ein rückwirkender Ansatz des Teilwerts erfolgt nicht, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Mitunternehmer zugeordnet werden. Hierdurch ist sichergestellt, dass die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven in der Person des übertragenden Mitunternehmers versteuert werden.

Trotz Erstellung einer Ergänzungsbilanz ist nach R 6.15 EStR 2012 ein sofortiger (rückwirkender) Ansatz des Teilwerts im Übertragungszeitpunkt vorzunehmen, wenn durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist, aber das Wirtschaftsgut einem anderen Rechtsträger zuzuordnen ist. Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird, an deren Vermögen der Übertragende zu 100 % beteiligt ist.

**BEISPIEL ►** An einer KG ist A zu 100 % und eine GmbH zu 0 % beteiligt. A überträgt aus seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück (Buchwert 100.000 €, Teilwert 500.000 €) in das Gesamthandsvermögen der KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Die KG setzt das unbebaute Grundstück mit dem Teilwert in ihrer Gesamthandsbilanz an; zum Zwecke der Erfolgsneutralität des Vorgangs wird für A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert des unbebauten Grundstücks von 400.000 € ausgewiesen. Das unbebaute Grundstück wird nach einem Jahr von der KG an einen fremden Dritten veräußert.

**LÖSUNG ►** Auf den Tag der Übertragung ist der Teilwert des Grundstücks anzusetzen. A versteuert somit – wie auch durch die Erstellung der Ergänzungsbilanz sichergestellt – die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven (400.000 €). Die Besteuerung erfolgt jedoch nicht erst im Veräußerungs-, sondern schon im Übertragungszeitpunkt. Sofern A § 6b EStG anwenden will, ist somit für die Sechs-Jahres-Frist i. S. des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG auf den Übertragungszeitpunkt abzustellen.

Ob die dreijährige Sperrfrist eingehalten worden ist, kann regelmäßig nur das Finanzamt des Übernehmers erkennen. Stellt dieses fest, dass das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist vom Übernehmer entnommen oder veräußert wurde, muss es dieses Ereignis dem Finanzamt des Übertragenden mitteilen. Dieses Finanzamt muss dann prüfen, ob rückwirkend der Teilwert anzusetzen und deshalb die Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 1 AO zu ändern ist. Die entsprechenden Änderungen beim Übernehmer hat das für

die Besteuerung zuständige Finanzamt ebenfalls nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorzunehmen, z. B. eine höhere Abschreibungsbemessungsgrundlage für das übertragene Wirtschaftsgut.

**BEISPIEL ►** Im April 06 übertragen die Mitunternehmer A und B jeweils ein Wirtschaftsgut (keine wesentliche Betriebsgrundlage), das sie bis dahin in ihrem jeweiligen Einzelunternehmen genutzt haben, in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG. A gibt seine Einkommensteuererklärung für 06 im Mai 07 und B seine Einkommensteuererklärung 06 im Dezember 07 ab. Im September 10 veräußert die AB-OHG die auf sie im April 06 übertragenen Wirtschaftsgüter.

**LÖSUNG ►** Für das von A übertragene Wirtschaftsgut ist bei der Veräußerung durch die AB-OHG die Sperrfrist bereits abgelaufen; es verbleibt beim Buchwertansatz zum Übertragungstichtag. Für das von B übertragene Wirtschaftsgut ist dagegen rückwirkend der Teilwert anzusetzen.

### **Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an einem Wirtschaftsgut i. S. des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG**

Bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der vermögensmäßig auch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist, ist der Teilwert anzusetzen, soweit der vermögensmäßige Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht (§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG). Auch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz ändert an den Rechtsfolgen des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nichts.

**BEISPIEL ►** A und die B-GmbH sind zu jeweils 50 % vermögensmäßig an der AB-OHG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert von 1.000 €. Der Teilwert des Pkw beträgt 10.000 €. A überträgt den Pkw unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG. A ist nicht Gesellschafter der B-GmbH und auch keine nahestehende Person.

**LÖSUNG ►** Grundsätzlich ist bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft die Buchwertverknüpfung vorgeschrieben. Durch die Beteiligung der B-GmbH an der AB-OHG gehen 50 % der stillen Reserven des Pkw auf die B-GmbH über. Aus diesem Grund muss nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG der hälftige Teilwert i. H. von 5.000 € angesetzt werden, da ein Anteil der B-GmbH am übertragenen Pkw von 50 % begründet wird. Die AB-OHG muss den Pkw mit 5.500 € (5.000 € zzgl. 50 % des Buchwerts i. H. von 500 €) im Gesamthandsvermögen bilanzieren. Im Einzelunternehmen des A entsteht ein anteiliger Gewinn aus der Übertragung des Pkw i. H. von 4.500 € (5.000 € abzgl. 50 % des Buchwerts = 500 €).

Ist eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zu 100 % vermögensmäßig am Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft beteiligt, ist die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft oder umgekehrt zwingend nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert vorzunehmen, da ihr vermögensmäßiger Anteil an dem Wirtschaftsgut weder begründet wird, noch sich erhöht. Gleiches gilt, wenn eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, auf die das Wirtschaftsgut übertragen wird. In beiden Fällen findet § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG keine Anwendung.

**BEISPIEL ►** A ist als Kommanditist vermögensmäßig alleine an der B-GmbH & Co. KG beteiligt. Die B-GmbH ist als Komplementärin vermögensmäßig nicht an der B-GmbH & Co. KG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert von 1.000 €. Der Teilwert des Pkw beträgt 10.000 €. A überträgt den Pkw unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der KG.

**LÖSUNG ►** Grundsätzlich ist bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft die Buchwertverknüpfung vorgeschrieben. Da die B-GmbH an der B-GmbH & Co. KG vermögensmäßig nicht beteiligt ist, gehen hier auch keine stillen Reserven des Pkw auf die B-GmbH über, denn wirtschaftlich gesehen ist der Pkw sowohl vor als auch nach der Übertragung allein dem A zuzurechnen. Aus diesem Grund müssen bei der Übertragung des Pkw keine stillen Reserven nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG aufgedeckt werden.

§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG findet auch dann keine Anwendung, wenn sowohl eine natürliche Person als auch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse vermögensmäßig am Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft beteiligt sind und sich durch die Übertragung der ideelle Anteil der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse am Wirtschaftsgut verringert.

**BEISPIEL ►** A und die B-GmbH sind im Verhältnis 2:1 an der AB-OHG beteiligt. Zum Gesamthandsvermögen der OHG gehört ein Pkw (Buchwert 1.000 €, Teilwert 10.000 €). Gegen Minderung von Gesellschaftsrechten überträgt die OHG den Pkw in das Einzelunternehmen des A.

**LÖSUNG ►** Bei der Übertragung des Pkw aus dem Gesamthandsvermögen der OHG in das Betriebsvermögen des A ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG die Buchwertverknüpfung vorgeschrieben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven bei A sichergestellt ist. § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist nicht einschlägig, da der Anteil der B-GmbH am Pkw nicht begründet oder erhöht wird, sondern sich verringert.

Ist eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zu weniger als 100 % vermögensmäßig am Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft beteiligt, ist die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft oder umgekehrt zwingend nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert vorzunehmen, allerdings beschränkt auf den der übertragenden Kapitalgesellschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach der Übertragung mittelbar zuzurechnenden Anteil am Wirtschaftsgut.

**BEISPIEL ►** Die A-GmbH ist Komplementärin und die B-GmbH ist Kommanditistin der X-GmbH & Co. KG. Die A-GmbH ist am Vermögen der KG zu 90 % und die B-GmbH zu 10 % beteiligt. Nun überträgt die A-GmbH einen Pkw aus ihrem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der KG.

**LÖSUNG ►** Der Pkw kann nur i. H. von 90 % zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen werden, da der übertragenden A-GmbH der Pkw nur insoweit weiterhin mittelbar zugerechnet wird. Hinsichtlich des 10%igen Anteils am Pkw, der auf die B-GmbH entfällt, sind die stillen Reserven aufzudecken, da insoweit ein 10%iger Anteil an dem Pkw für die B-GmbH neu begründet wird (§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG).

Ist der Gesellschafter der Körperschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft und wird ein Wirtschaftsgut von der Körperschaft in das Gesamthandsvermögen der Mitunter-

nehmerschaft übertragen, können die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung Anwendung finden.

Die zwingende Buchwertverknüpfung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern wird innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG rückwirkend versagt, wenn innerhalb dieser Frist ein Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht. Diese Regelung gilt insbesondere in Umwandlungsfällen (z. B. in den Fällen der §§ 20, 25 UmwStG) oder auch – vorbehaltlich der Rz. 29 – bei Anwachsung des Vermögens auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.

#### HINWEIS

Der BFH vertritt mit seinem Urteil vom 19.9.2012 - IV R 11/12 die Auffassung, dass nicht alle Fälle des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Sperrfrist behaftet sein dürfen. Da das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft aus ihrem Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter besteht, kann ein Wechsel zwischen diesen beiden Bestandteilen des Betriebsvermögens somit keine Entnahme i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sein. Folglich bedarf es keiner Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und diese Sachverhalte dürfen folglich nicht Sperrfrist behaftet sein und die Folgen einer Sperrfristverletzung tragen.

---

Damit sind konkret gemeint:

- ▶ die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG) und
- ▶ die Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG).

Aber so der BFH weiter:

Dem steht nicht entgegen, dass der Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in seiner im Streitjahr und bis heute geltenden Fassung auch derartige Übertragungen enthält. Der Senat versteht die Norm als eine Bewertungsvorschrift für die dort genannten Wirtschaftsguttransfers, die im Fall der Unentgeltlichkeit für die dadurch ggf. verwirklichte Entnahme eine Bewertung mit dem Buchwert anordnet.<sup>11</sup> Diese spezialgesetzliche Regelung geht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG vor, wonach eine Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten ist.

Der IV. Senat des BFH hat mit Urteil vom 19.9.2012 - IV R 11/12 entschieden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führe, wenn das Entgelt den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht übersteige. Er ist der Auffassung, dass bei Annahme einer teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts der entstandene Veräußerungsgewinn in der Weise zu ermitteln sei, dass dem erbrachten Teilentgelt der gesamte Buchwert des Wirtschaftsguts gegenübergestellt werden müsse. Erreiche das Teilentgelt den Buchwert des Wirtschaftsguts nicht, so sei von einem insgesamt unentgeltlichen Vorgang auszugehen.

---

<sup>11</sup> BFH, Urteil v. 21.6.2012 - IV R 1/08 KAAAE-13306, unter Abschnitt II.b.cc (1).

Aufgrund der Vorlage der BFH-Entscheidung vom 27.10.2015 - X R 28/12 beim Großen Senat mit dem Verfahren GrS 1/16 zur Anwendung der strengen oder modifizierten Trennungstheorie findet nach Auffassung der Finanzverwaltung die in Rz. 15 des BMF-Schreibens zu § 6 Abs. 5 EStG vom 8.12.2011 (BStBl 2011 I S. 1279) vertretene Rechtsauffassung weiterhin Anwendung.

### HINWEIS

Von der gesetzlichen Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist hingegen der Fall der Übertragung des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft mit identischen Gesellschaftern (Schwesterpersonengesellschaften) nicht erfasst.

Die Finanzverwaltung ist hier der Auffassung, dass die Aufzählung im § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG abschließend sei und verweist in ihrem BMF-Schreiben<sup>12</sup> vom 8.12.2011 auf das BFH-Urteil vom 25.11.2009<sup>13</sup>. In diesem BFH-Urteil erklärt der I. Senat die Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift: danach hat die Fraktion der CDU/CSU im Gesetzgebungsverfahren beantragt, den Anwendungsbereich der Norm auf die Übertragung zwischen Schwestergesellschaften zu erstrecken; dieser Antrag hat aber im Finanzausschuss keine Mehrheit gefunden, woraufhin von einer entsprechenden Änderung gegenüber dem Gesetzentwurf abgesehen wurde.

Mit Beschluss vom 15.4.2010<sup>14</sup> hat der IV. Senat des BFH aber die zwingende Buchwertverknüpfung auf Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften erstreckt und beruft sich hier auf den Gleichheitsgrundsatz gegenüber anderen Regelungen des Satzes 3, in denen u. a. auch eine Verschiebung von stillen Reserven zwischen den Gesellschaftern erfolgt, womit auch gegen das Subjektsteuerprinzip verstoßen wird.

Mit Beschluss vom 10.4.2013<sup>15</sup> legte der I. Senat dem BVerfG die Frage zur Entscheidung vor, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.

---

12 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279 SAAAD-88773.

13 BFH, Urteil v. 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl 2010 II S. 471 HAAAD-37371.

14 BFH, Beschluss v. 15.4.2010 - IV B 105/09, BStBl 2010 II S. 971 AAAAD-43768.

15 BFH, Beschluss v. 10.4.2013 - I R 80/12, BStBl 2013 II S. 1004 IAAAE-45942.

## 2.2 Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant.:

### Checkliste § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG sowie §§ 5 und 6 GrEStG

Verfahrensabläufe bei Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen.

#### A. Ertragssteuerrecht:

##### 1. Liegt eine der folgenden Übertragungen eines Einzelwirtschaftsguts vor?

- ja, unentgeltlich ODER gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft → weiter mit Abschnitt 2
- ja, unentgeltlich ODER gegen Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen eines Mitunternehmers → weiter mit Abschnitt 2
- ja, unentgeltlich ODER gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft ODER einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist → weiter mit Abschnitt 2
- ja, unentgeltlich ODER gegen Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft ODER aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer anderen Mitunternehmerschaft, an der dieser Mitunternehmer auch beteiligt ist → weiter mit Abschnitt 2
- ja, unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft → weiter mit Abschnitt 2
- nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 4 und 6 EStG vor

##### 2. Bewertung/Ansatz des übertragenen Einzelwirtschaftsguts in der Personengesellschaft bzw. Einzelunternehmen

Diese Übertragung des Einzelwirtschaftsguts erfolgt zwingend zu Buchwerten, § 6 Abs. 5 Satz 3 i. V. mit Satz 1 EStG.

Weiter mit Abschnitt 3!

##### 3. Sperrfrist überwachen

Es ist zu überwachen, ob



- a) das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist **veräußert** oder **entnommen** wird und/oder
- b) an dem übertragenen Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist ein **Anteil einer Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar begründet/erhöht** wird (Beispiele: eine Kapitalgesellschaft erwirbt mittelbar oder unmittelbar eine Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft; die Mitunternehmeranteile werden in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG eingebracht etc.).

**HINWEIS ZU A**

Die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG beginnt hier mit der Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für das Jahr, in dem die Übertragung stattgefunden hat und dauert drei Jahre. Bei Nichtabgabe der Steuer-/Feststellungserklärung endet die Sperrfrist laut Bundesministerium der Finanzen mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum der Übertragung folgt.<sup>16</sup>

**HINWEIS ZU B**

Die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG beginnt hier mit der Übertragung des Eigentums an dem Wirtschaftsgut und dauert sieben Jahre.

Bezeichnung des Wirtschaftsguts	Name und SteuerNr. des Übertragenden	Zeitpunkt der Übertragung	Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme	Zeitpunkt der Anteilsbegründung einer Körperschaft

Bezeichnung des Wirtschaftsguts	Name und SteuerNr. des Übertragenden	Zeitpunkt der Übertragung	Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme	Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung	Zeitpunkt der Anteilsbegründung einer Körperschaft

4. Wurde das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der oben genannten Sperrfrist veräußert/entnommen ODER wurde an diesem Wirtschaftsgut ein Anteil einer Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse innerhalb der oben genannten Sperrfrist begründet/erhöht?

ja, das übertragene Wirtschaftsgut wurde veräußert/entnommen **und** es wurde im Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung des Wirtschaftsguts **keine** Ergänzungsbi-

<sup>16</sup> BMF, Schreiben v. 8.12.2011 - IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl 2011 | S. 1279 SAAAD-88773.

lanz für den übertragenden Mitunternehmer erstellt, in der die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven diesem Mitunternehmer zugeordnet wurden.

- ja, das übertragene Wirtschaftsgut wurde veräußert/entnommen **und** es wurde im Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung des Wirtschaftsguts eine Ergänzungsbilanz für den übertragenden Mitunternehmer erstellt, in der die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven diesem Mitunternehmer zugeordnet wurden → Hinsichtlich der Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG kann die Überwachung beendet werden. Eine Überwachung hinsichtlich der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG (Anteilsbegründung einer Körperschaft) ist fortzusetzen.
- ja, an dem übertragenen Wirtschaftsgut wurde ein Anteil einer Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse begründet/erhöht
- nein, das übertragene Wirtschaftsgut wurde weder veräußert/entnommen noch wurde an ihm ein Anteil einer Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse begründet/erhöht Beide Überwachungen beenden, nichts veranlassen

### **Vorgehensweise des (Betriebs-)Finanzamts des Übertragenden:**

Bei der Veräußerung/Entnahme des Wirtschaftsguts innerhalb der drei- bzw. sechsjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung dieses Wirtschaftsguts der Teilwert anzusetzen.

Bei der Begründung/Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung dieses Wirtschaftsguts der Teilwert **i. H. der Beteiligung** dieser Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse anzusetzen.

Beim Übertragenden entsteht ein laufender Gewinn i. S. der §§ 13, 18, 15 EStG. In den Fällen der Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb entsteht zusätzlich die Gewerbesteuer.

Beim Übernehmer entsteht eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage.

### **B. Grunderwerbsteuer:**

Unter der einen oder anderen Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter aus dem Abschnitt 1 zwischen den verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen kann sich auch ein Grundstück befinden. In diesem Zusammenhang ergibt sich die Frage, ob hier Grunderwerbsteuer anfällt.

Mitunternehmerschaften sind grunderwerbsteuerrechtlich selbständige Rechtsträger. Daher unterliegen Erwerbsvorgänge zwischen einer Mitunternehmerschaft und den an ihr Beteiligten der Grunderwerbsteuer.

Die Steuer für den Grundstücksübergang zwischen den o. g. Rechtsträgern wird nach Maßgabe der §§ 5 und 6 GrEStG jedoch nicht erhoben, soweit der übertragende oder erwerbende Mitunternehmer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.

Jedoch gilt es auch hier bestimmte Voraussetzungen über einen bestimmten Zeitraum einzuhalten, sonst wird die Steuerbefreiung rückwirkend versagt.

Das heißt auch hier ist eine Überwachung einer Sperrfrist grundsätzlich erforderlich.

Diese Überwachung wird durch die Grunderwerbsteuerstelle sichergestellt.

Außerdem sind die betroffenen Steuerpflichtigen gem. § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG verpflichtet, eine Anzeige über die „schädlichen Vorgänge“ zu erstatten. (Einzelheiten s. unter Abschnitt III.)

### 3. Die Sperrfrist bei der Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG

#### 3.1 Rechtliche Darstellung

Die Durchführung einer Realteilung ist auch bei der Zuteilung von Einzelwirtschaftsgütern seit 2001 wieder steuerbegünstigt.

Dies gilt für die Realteilung im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern. Die Realteilung bei Übertragung von z. B. Teilbetrieben war noch nie problematisch, hier gilt § 6 Abs. 3 EStG. Die Vergünstigungen des § 6 (Buchwertfortführung) sind derzeit nur bei der Übertragung von Teilbetrieben möglich, nicht hingegen, wenn Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden müssen. Dies hat bei Freiberuflern dazu geführt, dass eine Realteilung praktisch nicht mehr möglich war, da das immaterielle Wirtschaftsgut „Kunden- oder Mandantenstamm“ auf jeden Fall getrennt werden musste.

**BEISPIEL ►** Die Freiberufler B und H betreiben gemeinsam eine Kanzlei. Aus persönlichen Gründen wollen sie sich trennen und künftig einzeln tätig werden.

Eine Buchwertfortführung der Wirtschaftsgüter war nicht möglich, da B und H allenfalls in ganz speziell gelagerten Sonderfällen (zum Beispiel jeder hat einen streng getrennten Mandantenstamm) Teilbetriebe darstellen können.

Durch die gesetzliche Änderung wird die Buchwertfortführung bei der Realteilung immer dann möglich sein, wenn Wirtschaftsgüter aus der Mitunternehmerschaft in ein Betriebsvermögen überführt werden und deshalb steuerverstrickt bleiben.

Ab dem 1.1.2001 gilt folgende Rechtslage: Eine Realteilung kann erfolgen durch

- Übertragung von Teilbetrieben/Mitunternehmeranteilen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG.
- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, wenn die Erfassung der stillen Reserven nicht gesichert ist, zum gemeinen Wert nach § 16 Abs. 3 EStG.
- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, wenn die Erfassung der stillen Reserven gesichert ist, zu Buchwerten nach § 16 Abs. 3 EStG, es sei denn:
  - eine Kapitalgesellschaft ist mittelbar oder unmittelbar beteiligt, dann Ansatz der Teilwerte oder
  - die Wirtschaftsgüter werden innerhalb der Drei-Jahres-Frist (nach Abgabe der Steuererklärung) veräußert oder entnommen, dann rückwirkend Ansatz des gemeinen Wertes nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Der aus der nachträglichen Aufdeckung entstehende Gewinn stellt einkommensteuerrechtlich einen laufenden Gewinn dar, der nicht nach den §§ 16 und 34 EStG begünstigt ist. Die Nachversteuerung nach § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG erfasst alle Gesellschafter der ehemaligen Mitunternehmerschaft. Sie versteuern einen laufenden – nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigten – Gewinn entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel. Verwaltungsseitig wird jedoch akzeptiert, in die schriftliche Realteilungsvereinbarung eine Nachversteuerungsklausel aufzunehmen, wonach die Nachversteuerung derjenige Gesellschafter trägt, der die Veräußerung oder Entnahme getätigt hat.<sup>17</sup> § 16 Abs. 3 EStG hat Vorrang vor § 6 Abs. 3 und 5 EStG.

<sup>17</sup> BMF, Schreiben v. 20.12.2016 - IV C 6 - S 2242/07/10002: 004, BStBl 2017 I S. 36 BAAAF-89292.

**3.2 Praktiker-Checkliste**

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

**Checkliste § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG**

**1. Wurden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft folgende einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen?**

- ja, Grund und Boden des Anlagevermögens und/oder
- ja, Gebäude des Anlagevermögens und/oder
- ja, andere wesentliche Betriebsgrundlagen  
(Definition: Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven ruhen (quantitative Betrachtungsweise) oder Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt (funktionale Betrachtungsweise).
- nein, dann liegt kein Fall des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG vor.

**2. Bewertung/Ansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der Personengesellschaft und beim übernehmenden Mitunternehmer**

Diese Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter erfolgt zwingend zu Buchwerten, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Weiter mit Abschnitt 3!

**3. Sperrfrist überwachen**

Es ist zu überwachen, ob die übertragenen Wirtschaftsgüter innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen wurden.

**HINWEIS**

Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung; § 16 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 EStG.

Bezeichnung des Wirtschaftsguts	Name und Steuer-Nr. der übertragenden Mitunternehmerschaft	Zeitpunkt der Übertragung	Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme

Bezeichnung des Wirtschaftsguts	Name und Steuer-Nr. der übertragenden Mitunternehmerschaft	Zeitpunkt der Übertragung	Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung	Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme

**4. Wurde das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist veräußert/entnommen?**

- ja, schädlicher Vorgang
- nein, Überwachung beenden, bei der übertragenden Mitunternehmerschaft nichts mehr veranlassen

Eine schädliche Veräußerung/Entnahme der o. g. Wirtschaftsgüter i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG führt zu einer rückwirkenden Aufdeckung der in den veräußerten/entnommenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven durch den Ansatz der gemeinen Werte nur für das veräußerte/entnommene Wirtschaftsgut.

Der daraus entstandene Gewinn stellt einen laufenden Gewinn dar, der nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt ist.

Gewerbsteuer: Die Realteilung ist nach Gewerbesteuerrecht eine Betriebsaufgabe. Die nachträgliche Aufdeckung der stillen Reserven rechnet daher grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag § 7 Satz 1 GewStG. Dieser Gewinn ist aber nach § 7 Satz 2 GewStG als Gewerbeertrag zu erfassen, soweit er auf juristische Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfällt.

#### **4. Die Sperrfrist nach § 16 Abs. 5 EStG**

##### **4.1 Darstellung der rechtlichen Problematik**

Werden bei einer Realteilung durch Übertragung mit Teilbetrieben Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer ( z. B. natürliche Person) auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer ( z. B. GmbH) übertragen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraumes von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder nach § 22 UmwStG weiter überträgt (§ 16 Abs. 5 EStG).

Die Vorschrift dient der Begrenzung der Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne gem. § 8b Abs. 2 KStG auf den gerechtfertigten Anwendungsbereich. Nicht gerechtfertigt ist die Steuerfreistellung, wenn Anteile an Körperschaften veräußert werden, die aus einem „Durchgangserwerb“ stammen. Durch den gesetzlichen Verweis auf § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG wird erreicht, dass sich der aus dem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts der Anteile ergebende Veräußerungsgewinn für jedes Jahr der Nichtveräußerung um ein Siebtel vermindert, so dass die Steuerfreistellung erst ab einer Veräußerung im achten Jahr nach der Realteilung vollumfänglich eintritt.

## 4.2 Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

### Checkliste § 16 Abs. 5 EStG

#### Realteilung durch Übertragung von Teilbetrieben:

##### HINWEIS

Hier geht es um Anteile an einer Körperschaft / Personenvereinigung / Vermögensmasse, die in einem Teilbetrieb enthalten sind oder selbst gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einen Teilbetrieb darstellen.

1. **Werden bei einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe übertragen, die Anteile an einer Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse enthalten ODER selbst laut § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einen Teilbetrieb darstellen?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 16 Abs. 5 EStG vor
2. **Erfolgt die Übertragung dieser Anteile dabei unmittelbar oder mittelbar von einem Mitunternehmer, der nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt ist (natürliche Person oder Personengesellschaft, die nur oder zum Teil aus natürlichen Personen besteht)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 16 Abs. 5 EStG vor
3. **Ist der Übernehmer dieser Anteile dabei ein Mitunternehmer, der nach § 8b Abs. 2 KStG (in der Regel sind das Kapitalgesellschaften wie GmbH) begünstigt ist?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 4
  - nein, dann liegt kein Fall des § 16 Abs. 5 EStG vor
4. **Bewertung/Ansatz des übertragenen Teilbetriebs (inklusive der Anteile an Körperschaften/Personenvereinigungen/Vermögensmassen) bei der Personengesellschaft und beim übernehmenden Mitunternehmer**  
 Diese Übertragung des Teilbetriebs erfolgt zwingend zu Buchwerten, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG.  
 Weiter mit Abschnitt 5!
5. **Sperrfrist überwachen**  
 Es ist zu überwachen, ob die Anteile innerhalb einer Sperrfrist nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder nach § 22 UmwStG weiter übertragen werden.

##### HINWEIS

Die Sperrfrist beginnt hier mit dem Zeitpunkt der Realteilung und dauert sieben Jahre.



Bezeichnung der Anteile	Name und SteuerNr. des Übertragenden	Zeitpunkt der Realteilung	Zeitpunkt der Anteilsbegründung einer Körperschaft	Zeitpunkt der Veräußerung oder Übertragung

**6. Wurden die Anteile innerhalb der Sperrfrist veräußert/weiter übertragen?**

- ja, schädlicher Vorgang
- nein, Überwachung beenden, bei der übertragenden Mitunternehmerschaft nichts mehr veranlassen

Eine schädliche Veräußerung der übertragenden Anteile i. S. des § 16 Abs. 5 EStG führt zu einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven i. H. des gemeinen Werts, hierdurch erhöht sich der Gewinn der Mitunternehmerschaft um die Differenz zwischen (bisher angesetzt) Buchwert und (nunmehr zu berücksichtigendem) gemeinem Wert des entnommenen oder veräußerten Wirtschaftsguts. Es entsteht grundsätzlich ein laufender Gewinn.

## II. Die Sperrfristen des Umwandlungssteuergesetzes

### 1. Die Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 UmwStG

#### 1.1 Darstellung der rechtlichen Problematik

Es handelt sich hier um den Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Dabei können Vereinigungsgewinne entstehen, wenn übertragender und übernehmender Rechtsträger gegeneinander Forderungen und Verbindlichkeiten haben.

Durch die Rechtsnachfolge im Rahmen einer Umwandlung fallen diese auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft zum Umwandlungstichtag zusammen und erlöschen. Sind sie zuvor steuerbilanziell unterschiedlich bewertet worden, weil etwa die Forderung vor dem Umwandlungstichtag teilwertberichtigt worden ist, ergibt sich ein **Übernahmefolgegewinn**. Dieser entsteht mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags. Dieser Übernahmefolgegewinn gilt als laufender Gewinn und unterliegt der Gewerbesteuer.

§ 6 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erlaubt dem übernehmenden Rechtsträger, eine steuerbilanzielle Rücklage zu bilden, die den durch die Vereinigung beider Unternehmen entstehenden Gewinn neutralisiert. Aufzulösen ist die Rücklage nach § 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG über die folgenden drei Wirtschaftsjahre, wobei das Gesetz nur eine Auflösung von „mindestens je einem Drittel“ fordert: Der Stpfl. kann damit auch eine höhere Auflösung im ersten oder zweiten Wirtschaftsjahr vornehmen.

Nach der Missbrauchsklausel des § 6 Abs. 3 Satz 1 UmwStG ist die Rücklagenbildung allerdings rückwirkend zu versagen, wenn der übernehmende Rechtsträger innerhalb von fünf Jahren den übergegangenen Betrieb in eine Kapitalgesellschaft einbringt oder **ohne triftigen Grund** veräußert oder aufgibt.

Die Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe erfolgt ohne triftigen Grund, wenn sie für den Übernehmer im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Umwandlung schon vorhersehbar war.

Ein triftiger Grund ist anzunehmen, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse seit dem Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses derart geändert haben, dass die Aufgabe bzw. Veräußerung als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann.

Kommt es zum rückwirkenden Wegfall der gebildeten Rücklage, enthält § 6 Abs. 3 Satz 2 UmwStG eine eigenständige Korrektornorm, um bereits erteilte Steuerbescheide, Freistellungs- oder Feststellungsbescheide zu ändern.

## 1.2 Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

### Checkliste § 6 Abs. 3 UmwStG

#### Sperrfrist bei Vereinigungsgewinnen

1. **Handelt es sich um einen Vermögensübergang bei einer Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person oder einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 UmwStG vor
2. **Entstand ein Vereinigungsgewinn (Übertragender und übernehmender Rechtsträger haben gegeneinander Forderungen und Verbindlichkeiten)**
  - ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 UmwStG vor
3. **Ist in der Steuerbilanz eine gewinnneutralisierende Rücklage gebildet worden?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 4
  - nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 UmwStG vor
4. **Sperrfrist beginnt zu laufen; fünf Jahre darf der übernehmende Rechtsträger den übergangenen Betrieb nicht in eine Kapitalgesellschaft einbringen oder ohne triftigen Grund veräußern oder aufgeben.**

Bei Verletzung der Sperrfrist: die Rücklagenbildung ist rückwirkend zu versagen!  
Bereits erteilte Bescheide sind gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 UmwStG zu ändern.

## 2. Die Sperrfrist nach § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG

### 2.1 Darstellung der rechtlichen Problematik

Für den Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter im Rahmen der Auf- und Abspaltung gelten gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG die Bedingungen des § 11 UmwStG entsprechend.

Die Regelung des § 11 Abs. 1 UmwStG schreibt einen Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert vor. Gemäß § 11 Abs. 2 UmwStG können jedoch auf Antrag die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert angesetzt werden.

Die Steuerneutralität einer Auf- und Abspaltung von Körperschaften gem. § 15 Abs. 1 UmwStG wird jedoch bei bestimmten Sachverhalten nicht gewährt.

§ 15 Abs. 2 UmwStG greift drei Missbrauchsfälle auf:

- ▶ Erwerb und Aufstockung von fiktiven Teilbetrieben,
- ▶ Spaltung zur Veräußerung an Außenstehende,
- ▶ Trennung von Gesellschafterstämmen ohne personelle Kontinuität.

Die Missbrauchsvermeidungsregelungen haben Bedeutung für die übertragende Körperschaft. Es gilt folgende Sperrfrist: Nach § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG ist die Vergünstigung zu versagen, *„wenn innerhalb von **fünf Jahren** nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden“*.

Bisher wurde die Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen i. S. des § 271 Abs. 2 HGB und juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich ihrer Betriebe gewerblicher Art nicht als schädliche Veräußerung an eine außenstehende Person angesehen („alter“ Umwandlungssteuererlass 1989, Rz. 15.26).

Nunmehr geht die Finanzverwaltung in diesen Fällen ebenso wie bei einer Anteilsveräußerung innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises nur noch dann von einer unschädlichen Veräußerung i. S. des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG i. d. F. des SEStEG aus, wenn im Anschluss an diesen Vorgang keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außenstehende Person stattfindet.

- ▶ Die Regelung des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG knüpft an die Veräußerung der Anteile an den an der Spaltung beteiligten Körperschaften durch die Gesellschafter an, nicht an die Veräußerung von deren Betriebsvermögen (Rz. 15.28 UmwStE).<sup>18</sup>
- ▶ Bei einer **Aufspaltung** können es nur Anteile an den übernehmenden Gesellschaften sein, weil die übertragende Gesellschaft erloschen ist.
- ▶ Bei einer **Abspaltung** kann es sich dabei um Anteile an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft handeln (Rz. 15.27 UmwStE).

---

<sup>18</sup> BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 FAAAD-97991.

Die Quote von 20 % ist dabei auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung zu beziehen (Rz. 15.29 UmwStE).

## 2.2 Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

### Checkliste § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG

#### Sperrfrist bei Auf-/Abspaltungen

**1. Handelt es sich um eine Auf- oder Abspaltung?**

- ja, weiter mit Abschnitt 2  
 nein, dann liegt kein Fall des § 15 Abs. 2 UmwStG vor

**2. Wurden die übergewendenden Wirtschaftsgüter gem. § 11 Abs. 2 UmwStG mit dem Buchwert angesetzt?**

- ja, weiter mit Abschnitt 3  
 nein, dann liegt kein Fall des § 15 Abs. 2 UmwStG vor

Anteile am Stammkapital - Gesellschafter	Höhe der Anteile

**3. Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert?**

- ja, weiter mit Abschnitt 4  
 nein, dann liegt kein Fall des § 15 Abs. 2 UmwStG vor

**4. Die Anwendung von § 11 Abs. 2 UmwStG entfällt nach § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG rückwirkend, da durch die Umwandlung/Spaltung (Auf- und Abspaltung) die Voraussetzungen für eine Veräußerung an außenstehende Personen geschaffen werden**

- Die Regelung des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG knüpft an die Veräußerung der Anteile an den an der Spaltung beteiligten Körperschaften durch die Gesellschafter an, nicht an die Veräußerung von deren Betriebsvermögen (Rz. 15.28 UmwStE).
- Bei einer **Aufspaltung** können es nur Anteile an den übernehmenden Gesellschaften sein, weil die übertragende Gesellschaft erlöschen ist.
- Bei einer **Abspaltung** kann es sich dabei um Anteile an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft handeln (Rz. 15.27 UmwStE).
- Die Quote von 20 % ist dabei auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung zu beziehen (Rz. 15.29 UmwStE).

### **3. Die gewerbsteuerliche Umwandlungssperrfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG**

#### **3.1 Darstellung der rechtlichen Problematik**

§ 18 UmwStG regelt die Behandlung der Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft. Im Grundsatz werden die für die Körperschaftsteuer und Einkommensteuer geltenden Regelungen der §§ 3 bis 9 UmwStG übernommen.

Nach der Missbrauchsverhinderungsregelung des Abs. 3 ist für den Fall, dass der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert wird, ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer zu unterwerfen, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. Dies gilt auch für die Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der Personengesellschaft.

Der auf den Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags ist bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen.

Nach dem Gesetzeswortlaut greift § 18 Abs. 3 UmwStG auch dann, wenn im Rahmen der Umwandlung die gemeinen Werte angesetzt wurden.

Im Übrigen werden auch Veräußerungsvorgänge durch einen Gesellschafter der Personengesellschaft erfasst, der – mangels Beteiligung an der umzuwandelnden Körperschaft – überhaupt nicht an dem Umwandlungsvorgang beteiligt war.

Es erfolgt insoweit eine Doppelbesteuerung, als die Gewerbesteuer einerseits gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden kann und andererseits der aus der Veräußerung/Aufgabe resultierende Gewerbesteuer-Messbetrag auch nicht im Rahmen der Steueranrechnung gem. § 35 EStG berücksichtigt wird (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG).

Nach Rz. 18.06 des UmwSt-Erlasses 2011 ist das Vorliegen einer Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

- ▶ Daher erfasst § 18 Abs. 3 UmwStG auch die Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge, wobei das Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR zwischen Sofortversteuerung und Zuflussbesteuerung für Zwecke des § 18 UmwStG nicht gelten soll, weil bei gewählter Zuflussbesteuerung keine Veräußerung i. S. des § 18 Abs. 3 UmwStG vorliegt.
- ▶ Eine Veräußerung liegt nach Rz. 18.07 des UmwSt-Erlasses 2011 auch dann vor, wenn der übergegangene Betrieb in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird.
- ▶ Erfolgt die Einbringung allerdings zum Buchwert oder Zwischenwert, so ist die übernehmende Gesellschaft für den Rest der Fünf-Jahresfrist der Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG unterworfen.
- ▶ Bei Einbringung zu Zwischenwerten unterliegt der Übertragungsgewinn dagegen – ungeachtet des Eintritts in die Rechtsstellung – insoweit der Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG. Bei

einer Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte im Wege der Gesamtrechtsnachfolge wird – anders als im Falle der Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge – die Fünf-Jahresfrist vom übernehmenden Rechtsträger fortgeführt. Bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge ist der Rechtsnachfolger für den Rest der Fünf-Jahresfrist der Vorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG unterworfen.



**3.2 Praktiker-Checkliste**

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

**Checkliste § 18 Abs. 3 UmwStG**

**Gewerbsteuerliche Sperrfrist**

1. **Handelt es sich um einen Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person oder um einen Formwechsel in eine Personengesellschaft?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 18 Abs. 3 UmwStG vor
2. **Wurde innerhalb von fünf Jahren seit der Umwandlung der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person aufgegeben oder veräußert (gilt auch für einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 18 Abs. 3 UmwStG vor

Beginn der Sperrfrist:	Aufgaben/Veräußerungen am:

3. **Der Gewinn daraus unterliegt der Gewerbesteuer.**
4. **Es erfolgt keine Anrechnung nach § 35 EStG.**
5. **Zu beachten ist u. a., dass**
  - auch Veräußerungsvorgänge durch einen Gesellschafter der Personengesellschaft erfasst werden, der – mangels Beteiligung an der umzuwandelnden Körperschaft – überhaupt nicht an dem Umwandlungsvorgang beteiligt war;
  - auch die Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge erfasst wird;
  - die Gewerbesteuerpflicht auch die stillen Reserven erfasst, die nach der Umwandlung gebildet werden;
  - in den Fällen des § 18 Abs. 3 UmwStG auch dann Gewerbesteuer festzusetzen ist, wenn der übernehmende Rechtsträger nicht gewerbesteuerpflichtig ist;
  - der Gewerbesteuer auch die stillen Reserven unterliegen, die bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden waren.

## **4. Die sperrfristbehafteten Anteile nach § 22 UmwStG**

### **4.1 Darstellung der rechtlichen Problematik**

In der Praxis werden oftmals Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, die in der Erwartung veräußert werden, dass entweder bei Verkauf durch natürliche Personen die Steuerfreiheit des § 3 Nr. 40 EStG i. H. von 40 % greift, bzw. bei Veräußerung durch Kapitalgesellschaften die Steuerbefreiung in voller Höhe (95 %) nach § 8b Abs. 2 KStG zu gewähren ist.

§ 3 Nr. 40 EStG könnte dazu führen, dass natürliche Personen, die ihr Einzelunternehmen veräußern möchten, die 40%ige Steuerbefreiung dadurch erreichen könnten, dass vor Veräußerung eine Kapitalgesellschaft im Wege der Sachgründung errichtet wird.

Man bringt also das Einzelunternehmen zu Buchwerten gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG ein und veräußert dann die Anteile unter Inanspruchnahme der Regeln des Teileinkünfteverfahrens.

Ohne entsprechende gesetzliche Regelungen könnte die vollständige Besteuerung der stillen Reserven eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft durch die Einbringung des Unternehmens zu Buchwerten nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vermieden werden.

Der veräußernde oder aufgebende Unternehmer würde in diesem Fall GmbH-Anteile erhalten, die den Buchwert seines bisherigen Unternehmens repräsentieren. Diese Anteile befinden sich im Privatvermögen des Anteilseigners; eine spätere Versteuerung der stillen Reserven wäre folglich nur dann möglich, wenn die Tatbestände des § 17 EStG erfüllt sind.

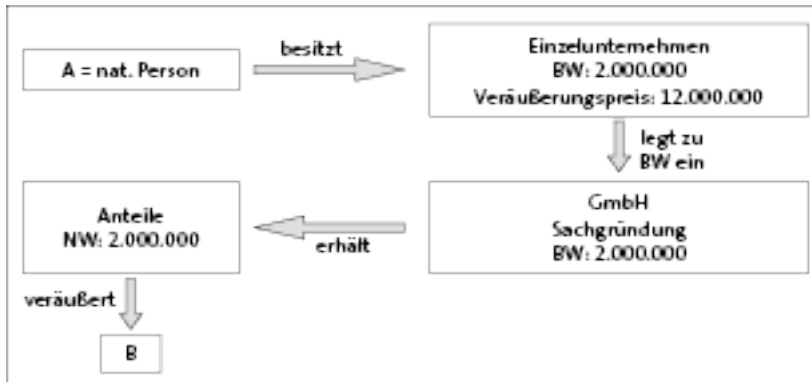
In den Fällen, in denen § 17 EStG aufgrund der entsprechend geringen Beteiligungshöhe des Anteilseigners nicht anwendbar ist, soll die Versteuerung der stillen Reserven im Falle der Veräußerung der Beteiligung trotzdem sichergestellt werden. Erreicht wird dies durch die Regelung des § 22 UmwStG. Diese Vorschrift bestimmt, dass die Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile unabhängig von der Beteiligungshöhe grundsätzlich eine betriebliche Veräußerung i. S. des § 16 Abs. 2 EStG darstellt.

Hier greifen die Missbrauchsklauseln des § 22 UmwStG.

**BEISPIEL ▶** Der 50-jährige A kann sein Einzelunternehmen (Buchwert 2 Mio. €) im Jahr 2015 an B zu einem Preis von 12 Mio. € veräußern.

Der Verkauf des Einzelunternehmens würde zwar nach den §§ 16, 34 EStG zu erfolgen haben, aber die Anwendung des § 34 EStG scheidet aus Altersgründen aus. Um eine möglichst niedrige Steuerbelastung zu erzielen gründet er daher die A1-GmbH, indem er das Einzelunternehmen zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Zum Zeitpunkt der Einbringung im Jahr 2014 soll das Unternehmen 9 Mio. € wert sein.

A veräußert die A1-Anteile im Jahr 2015 an B und erzielt einen Gewinn von 10 Mio. €, der eigentlich im Teileinkünfteverfahren zu versteuern wäre.



**LÖSUNG ▶** Der Einbringungsgewinn I ist i. H. von 9 Mio. € - 2 Mio. € = 7 Mio. €, abzüglich 1/7, also 6 Mio. € durch A im Jahr 2014 laufend zu versteuern. Im Jahr 2015 greifen für 4 Mio. € [12 Mio. € abzüglich (2 Mio. + 6 Mio. €)] die Regeln des Teileinkünfteverfahrens, § 22 UmwStG.

Bei der GmbH käme i. H. von 6 Mio. € der Ansatz eines Aufstockungsbetrags in Betracht.

## HINWEIS

Nach § 22 Abs. 3 UmwStG ist bis zum 31.5. eines Jahres innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren das Schicksal der sperrfristbetroffenen Anteile dem Finanzamt zu melden, ansonsten wird eine Veräußerung unterstellt.

Dies gilt gleichermaßen bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften. Hier greift zunächst § 8b Abs. 2 KStG:

Führt man das obige Beispiel fort, könnte der bisherige Einzelunternehmer nunmehr seine Anteile an der sachgegründeten Kapitalgesellschaft in eine zweite GmbH ebenfalls zu Buchwerten nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG einbringen.

Diese zweite GmbH veräußert sodann die Anteile, die im Prinzip dem Einzelunternehmen entsprechen, an den Erwerber und nimmt die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG in Anspruch (100 % - 5 %).

Deshalb ist § 22 Abs. 2 UmwStG für Kapitalgesellschaften ebenfalls eine Missbrauchsklausel enthalten. Auch in diesen Fällen ist die Meldefrist zu beachten.

### HINWEIS

Nach § 22 Abs. 3 UmwStG ist bis zum 31.5. eines Jahres innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren das Schicksal der sperrfristbehafteten Anteile dem Finanzamt zu melden, ansonsten wird eine Veräußerung unterstellt!

---

**4.2 Praktiker-Checklisten**

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

**Checkliste § 22 Abs. 1 UmwStG**

**Sperrfrist bei Einbringungen**

1. **Sind die Anteile an Kapitalgesellschaften durch die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils in diese Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) entstanden (Sacheinlage)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 22 Abs. 1 UmwStG vor
2. **Erfolgte bei der Sacheinlage der Ansatz unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 22 Abs. 1 UmwStG vor

Aufzistung der sperrfristbehafteten Anteile	Ev. Unterlagen zur Unternehmensbewertung zum Einbringungsstichtag bereithalten

3. **Fand innerhalb von sieben Jahren eine Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile statt (ab dem Tag der Einbringung – Handelsregister)?**

Beginn der Sperrfrist:	Veräußerungen am:

- ja, weiter mit Abschnitt 4
  - nein, weiter mit Abschnitt 5
4. **Rückwirkend Einbringungsgewinn (I und II) ermitteln und erklären.**
  5. **Nach § 22 Abs. 3 UmwStG ist bis zum 31.5. eines Jahres innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren das Schicksal der sperrfristbehafteten Anteile dem Finanzamt zu melden, ansonsten wird eine Veräußerung unterstellt!**

Beginn der Sperrfrist:	Zu meldende Anteile

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

**Checkliste § 22 Abs. 2 UmwStG**

**Sperrfrist bei Einbringungen**

1. **Sind die Anteile an Kapitalgesellschaften im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder eines Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 UmwStG) in diese Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) entstanden (Sacheinlage)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 22 Abs. 2 UmwStG vor
2. **Erfolgte bei der Sacheinlage der Ansatz unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 22 Abs. 2 UmwStG vor

Auflistung der sperrfristbehafteten Anteile	Ev. Unterlagen zur Unternehmensbewertung zum Einbringungsstichtag bereit halten

3. **Fand innerhalb von sieben Jahren eine Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile statt (ab dem Tag der Einbringung – Handelsregister)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 4
  - nein, weiter mit Abschnitt 5

Beginn der Sperrfrist:	Veräußerungen am:

4. **Rückwirkend Einbringungsgewinn (I und II) ermitteln und erklären.**
5. **Nach § 22 Abs. 3 UmwStG ist bis zum 31.5. eines Jahres innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren das Schicksal der sperrfristbehafteten Anteile dem Finanzamt zu melden, ansonsten wird eine Veräußerung unterstellt!**

Beginn der Sperrfrist:	Zu meldende Anteile



## **5. Sperrfrist bei Miteinbringung von Anteilen an einer Körperschaft im Rahmen einer Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG**

### **5.1 Darstellung der rechtlichen Problematik**

Soweit im Rahmen einer Einbringung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft, bei der der Einbringende Mitunternehmer wird, die Einbringung von Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unter dem gemeinen Wert erfolgt und innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt die Anteile durch die übernehmende Personengesellschaft veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 weiter übertragen werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei gewesen wäre, ist § 22 Abs. 2, 3 und 5 bis 7 insoweit entsprechend anzuwenden, als der Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile auf einen Mitunternehmer entfällt, für den insoweit § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes Anwendung findet (§ 24 Abs. 5 UmwStG).

Der Vorschrift liegt der gleiche gedankliche Ansatz zugrunde, der zur Einführung der Missbrauchsklauseln des § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG geführt hat: § 24 Abs. 5 UmwStG soll verhindern, dass stille Reserven über eine steuerneutrale Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft von einer natürlichen Person auf eine andere Kapitalgesellschaft verlagert und somit steuerbegünstigt gem. § 8b Abs. 2 KStG veräußert werden können. Daher sollen die (mit) eingebrachten Anteile in entsprechender Anwendung von Teilen des § 22 UmwStG einer siebenjährigen Sperrfristverstrickung unterliegen.

**5.2 Praktiker-Checkliste**

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

**Sperrfrist bei Miteinbringung von Anteilen an einer Körperschaft im Rahmen einer Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG**

1. **Sind im Rahmen einer Einbringung in eine Personengesellschaft durch ein Rechtssubjekt, dass nicht die Regelung des § 8b KStG in Anspruch nehmen kann, auch die Anteile an Kapitalgesellschaften eingebracht worden?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 2
  - nein, dann liegt kein Fall des § 24 Abs. 5 UmwStG vor
2. **Ist durch die Einlage ein Mitunternehmer an den Anteilen beteiligt worden, der § 8b KStG anwenden kann?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 3
  - nein, dann liegt kein Fall des § 24 Abs. 5 UmwStG vor
3. **Erfolgte die Einlage unter dem gemeinen Wert?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 4
  - nein, dann liegt kein Fall des § 24 Abs. 5 UmwStG vor
4. **Fand innerhalb von sieben Jahren eine Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile statt (ab dem Tag der Einbringung – Handelsregister)?**
  - ja, weiter mit Abschnitt 5
  - nein, weiter mit Abschnitt 6

Auflistung der sperrfristbehafteten Anteile	Ev. Unterlagen zur Unternehmensbewertung zum Einbringungsstichtag bereithalten

Beginn der Sperrfrist:	Veräußerungen am:

5. Rückwirkend Einbringungsgewinn (I und II) ermitteln und erklären.
6. Nach §§ 24 Abs. 5, 22 Abs. 3 UmwStG ist bis zum 31.5. eines Jahres innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren das Schicksal der sperrfristbehafteten Anteile dem Finanzamt zu melden, ansonsten wird eine Veräußerung unterstellt!

Beginn der Sperrfrist:	Zu meldende Anteile

### III. Die Sperrfristen des Grunderwerbsteuergesetzes

#### 1. Behaltensfrist (§ 5 Abs. 3 GrEStG)

##### 1.1 Darstellung der rechtlichen Problematik

##### 1.1.1 Gesamthandsbezogene Steuerbefreiungen

Die gesamthandsbezogenen Steuerbefreiungen sind in den §§ 5 und 6 GrEStG geregelt, dabei betrifft § 5 GrEStG den Übergang auf und § 6 GrEStG den Übergang von einer Gesamthand.

Ziel der §§ 5 und 6 GrEStG soll anhand des § 5 Abs. 2 GrEStG verdeutlicht werden, wonach gilt: „Sofern ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand übergeht, wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.“

**BEISPIEL ►** Gesellschafter X überträgt am 17.2.2015 ein ihm gehörendes Grundstück aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der XY-OHG in das Gesamthandsvermögen der XY-OHG (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG). An der XY-OHG ist X mit 60 % beteiligt.

**LÖSUNG ►** Die Übertragung des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des X in das Gesamthandsvermögen der XY-OHG unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Übertragung ist nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu 60 % steuerfrei, da X in dieser Höhe an der XY-OHG beteiligt ist. Zu beachten ist die fünfjährige Nachbehaltensfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG.

Zu den Gesamthandsgemeinschaften i. S. der §§ 5 und 6 GrEStG gehören:

- die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG),
- die Partnerschaftsgesellschaften,
- die Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR),
- die Erbengemeinschaften sowie
- die (fortgesetzten) Gütergemeinschaften.

Ausländische Gesellschaften sind ebenfalls begünstigt, sofern deren rechtliche Struktur den inländischen Gesamthandsgemeinschaften entspricht.<sup>19</sup>

Die Steuerbefreiungen des § 6 GrEStG sind insoweit nicht anzuwenden, als ein Gesamthänder innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch das Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat (§ 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG).

**BEISPIEL ►** An der ABC-OHG sind seit 01 A mit 40 %, B mit 40 % und C mit 20 % beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der OHG befindet sich ein Betriebsgrundstück. Im Jahr 08 erwirbt A von B einen Anteil von 20 %. Im Jahr 10 wird das Betriebsgrundstück der OHG auf A übertragen.

<sup>19</sup> Vgl. u. a. Tabellen 1 und 2 des BMF, Schreibens v. 24.12.1999 - IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl 1999 I S. 1076 PAAAA-88141 sowie BMF, Schreiben v. 19.3.2004 - IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl 2004 I S. 411 KAAAB-19504.

**LÖSUNG FÜR DAS JAHR 08 ►** Der Erwerb des 20%igen Anteils von B hat keine Grunderwerbsteuerlichen Folgen. Ein Wechsel des Gesellschafterbestandes i. H. von mindestens 95 % i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist nicht gegeben, da auf den A lediglich ein Anteil von 20 % übertragen wurde. Auch die Tatbestände des § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG sind nicht erfüllt, da A nach der Übertragung der Teilanteile des B nur mit 60 % an der Gesamthand beteiligt ist.

**LÖSUNG FÜR DAS JAHR 10 ►** Für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung von der ABC-OHG auf den A wird die Steuer nach § 6 Abs. 2 GrEStG i. H. von 60 % nicht erhoben. Zu beachten ist jedoch die Vorbehaltensfrist des § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG, wonach die Steuerbegünstigung insoweit nicht zu gewähren ist, als ein Gesamthänder innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat. Da A mit dem Erwerb der Teilanteile des B in 08 seinen Anteil um 20 % innerhalb von fünf Jahren vor der Übertragung erhöht hatte, entfällt insoweit die Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 2 GrEStG. Die Ausbringung ist damit nur i. H. von 40 % (=60 % - 20 %) steuerbegünstigt.

### 1.1.2 Behaltensfrist (§ 5 Abs. 3 GrEStG, § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG)

Die Steuerbefreiungen des § 5 GrEStG sind insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert (§ 5 Abs. 3 GrEStG).

Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG ist insoweit nicht entsprechend anzuwenden, als sich der Anteil des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks von der einen auf die andere Gesamthand vermindert (§ 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG).

Die Fünfjahresfrist beginnt mit dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs i. S. von § 23 GrEStG für den Erwerbsvorgang. Die Fristberechnung richtet sich nach §§ 186 ff. BGB.

Das Ausscheiden des Grundstücks aus dem Gesamthandsvermögen durch einen erneuten Grunderwerbsteuerbaren Rechtsgang innerhalb der Frist des § 5 Abs. 3 bzw. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG führt nicht zur rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung. Die Überwachung i. S. des § 5 Abs. 3 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG endet in diesen Fällen.

Die gesamthänderische Mitberechtigung unberührt lässt die **homogene** formwechselnde Umwandlung. Beispiele sind der Formwechsel einer OHG in eine KG oder der grundstückserwerbenden Gesamthand in eine andere Gesamthand. Der Tatbestand des § 5 Abs. 3 GrEStG ist nicht erfüllt. Der formgewechselte Rechtsträger führt eine bereits laufende Fünfjahresfrist fort.

Die **heterogene** formwechselnde Umwandlung der grundstückserwerbenden Gesamthand führt zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung, da die gesamthänderische Mitberechtigung an dem Grundstück entfällt.<sup>20</sup> Ein Beispiel ist die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

---

20 Weitere Bsp. Siehe Grunderwerbsteuer, Gesamthand, Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 9.12.2015, BStBl 2016 I S. 477 SAAAF-75061.

Die homogene formwechselnde Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders führt nicht zur Anwendung des § 5 Abs. 3 bzw. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG. Der formgewechselte Rechtsträger führt eine bereits laufende Fünfjahresfrist fort. Nachfolgende mittelbare Gesellschaftswechsel sind nur bei doppelstöckigen Personengesellschaften von Bedeutung.

Die heterogene formwechselnde Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders führt zur Anwendung des § 5 Abs. 3 bzw. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG. In diesem Fall verliert der grundstücksübertragende Gesamthänder seine gesamthänderische Mitberechtigung am Vermögen der Gesellschaft und damit auch an dem Grundstück. Nach Maßgabe der spezifischen Grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnung ändert sich als Folge einer heterogenen formwechselnden Umwandlung das Grunderwerbsteuerliche Zuordnungsobjekt.<sup>21</sup>

§ 5 Abs. 3 GrEStG oder § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG finden keine Anwendung, wenn innerhalb der maßgeblichen Fünfjahresfrist die Beteiligung an der erwerbenden Gesamthand von einer, über eine oder mehrere Gesamthandsgemeinschaften bestehenden, mittelbaren zu einer unmittelbaren Beteiligung verstärkt wird.

Eine Abschwächung von einer unmittelbaren zu einer mittelbaren Beteiligung führt zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung, soweit sich hierdurch der Anteil am Vermögen der erwerbenden Gesamthand vermindert. Für die Ermittlung der mittelbaren Beteiligung sind die Vohundertsätze am Vermögen der Gesellschaften zu multiplizieren.

Mittelbare Beteiligungen über Kapitalgesellschaften bleiben unberücksichtigt, da deren Gesellschafter nicht an der Personengesellschaft beteiligt sind.

Mit der Abschwächung einer unmittelbaren in eine mittelbare Beteiligung oder Verstärkung einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung endet nicht die Überwachung nach § 5 Abs. 3 GrEStG oder nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG.

Die Grunderwerbsteuer ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 1 AO rückwirkend für das Jahr der Grundstücksübertragung festzusetzen. Die Festsetzungsfrist beginnt insoweit mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO).

**BEISPIEL 1 ►** Gesellschafter X überträgt am 17.2.2015 ein ihm gehörendes Grundstück aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der XY-OHG in das Gesamthandsvermögen der XY-OHG (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG).

**LÖSUNG BEISPIEL 1 ►** Die Übertragung des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des X in das Gesamthandsvermögen der XY-OHG unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Übertragung ist nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu 60 % steuerfrei, da X in dieser Höhe an der XY-OHG beteiligt ist. Zu beachten ist die fünfjährige Nachbehaltensfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG.

**BEISPIEL 2 ►** Nach erfolgter Übertragung des Grundstücks in das Gesamthandsvermögen im Sachverhalt 1 veräußert X am 30.4.2016 einen Gesellschaftsanteil i. H. von 20 % an Z.

---

21 Analogie Anwendung des BFH, Urteils v. 25.9.2013 - II R 17/12, BStBl 2014 II S. 268 XAAAE-52248.

**LÖSUNG BEISPIEL 3 ►** Durch die Veräußerung des 20%igen Gesellschaftsanteils von X an Z wird die Nachbehaltensfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG verletzt. Der Bescheid über die Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Einbringung ist aufgrund dieses rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Der Erwerbsvorgang ist wie zuvor im Beispiel 1 zu 100 % steuerbar, aber jetzt nur noch zu 40 % steuerfrei nach § 5 Abs. 2 GrEStG (vorher 60 % steuerfrei).

Die Nachbehaltensfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG von fünf Jahren läuft für die verbleibenden steuerfreien 40 % weiter.

**BEISPIEL 3 ►** X überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die XY-OHG, an der er zu 40 % beteiligt ist. Im Jahr 04 wird die OHG in die XY-GmbH formwechselnd umgewandelt.

**LÖSUNG BEISPIEL 3 FÜR DAS JAHR 01 ►** Die Übertragung des Grundstücks des X in das Gesamthandsvermögen der XY-OHG unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Übertragung ist nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu 40 % steuerfrei, da X in dieser Höhe an der XY-OHG beteiligt ist. Zu beachten ist die fünfjährige Nachbehaltensfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG.

**LÖSUNG DES BEISPIELS 3 FÜR DAS JAHR 04 ►** Aufgrund der heterogenen formwechselnden Umwandlung geht die gesamthänderische Mitberechtigung verloren. Die bisher gewährte Steuerbegünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG ist rückwirkend nach § 5 Abs. 3 GrEStG zu versagen und die Festsetzung des Jahres 01 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

**BEISPIEL 4 ►** Eine OHG überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf eine KG. An der OHG sind A mit 20 %, B mit 30 % und C mit 50 % beteiligt. An der KG sind Z mit 10 % und die OHG mit 90 % beteiligt. Im Jahr 02 wird die KG in eine GmbH formgewechselt. Im Jahr 03 überträgt C seinen GmbH-Anteil an D.

**LÖSUNG BEISPIEL 4 FÜR DAS JAHR 01 ►** Die Grundstücksübertragung von der OHG auf die KG ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar. Die Grunderwerbsteuer wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 GrEStG i. H. von 90 % nicht erhoben, da insoweit OHG Gesellschafterin der KG ist.

**LÖSUNG BEISPIEL 4 JAHR 02 ►** Aufgrund der heterogenen formwechselnden Umwandlung der OHG in eine GmbH ist die in 01 gewährte Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG rückwirkend in voller Höhe zu versagen. Die Festsetzung 01 ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Der fünfjährige Überwachungszeitraum des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ist damit beendet.

**LÖSUNG BEISPIEL 4 FÜR DAS JAHR 03 ►** Da die Überwachung der begünstigten Grundstücksübertragung in 02 rückwirkend entfallen ist, kann die Anteilsübertragung von C auf D keine Versagung einer Steuerbegünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG auslösen.

## 2. Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

### Behaltensfrist (§ 5 Abs. 3 GrEStG)

**1. Ist ein Grundstück in eine Gesamthand eingebracht worden?**

- ja, weiter mit Abschnitt 2  
 nein, dann liegt kein Fall des § 5 Abs. 3 GrEStG vor

**2. Ist der Übertragende an der Gesamthand beteiligt?**

- ja, weiter mit Abschnitt 3  
 nein, dann liegt kein Fall des § 5 Abs. 3 GrEStG vor

**3. Die Übertragung ist quotal steuerbefreit.**

weiter mit Abschnitt 4

**4. Mit dem Tag der Übertragung beginnt die fünfjährige Behaltensfrist zu laufen.**

<b>Grundstücksübertragung am:</b>	
<b>Ende der fünfjährigen Behaltensfrist am:</b>	
<b>Veräußerungen (Übertragungen von Anteilen) am:</b>	
<b>Schädlich, Ja - Nein</b>	



Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

**Behaltensfrist (§ 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG)**

**1. Ist ein Grundstück von einer Gesamthand übertragen worden?**

- ja, weiter mit Abschnitt 2
- nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 GrEStG vor

**2. Ist der neue Eigentümer an der Gesamthand beteiligt?**

- ja, weiter mit Abschnitt 3
- nein, dann liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 GrEStG vor

**3. Die Übertragung ist quotal steuerbefreit.**

weiter mit Abschnitt 4

**4. Mit dem Tag der Übertragung beginnt die fünfjährige Behaltensfrist zu laufen.**

<b>Grundstücksübertragung am:</b>	
<b>Ende der fünfjährigen Behaltensfrist am:</b>	
<b>Veräußerungen (Übertragungen von Anteilen) am:</b>	
<b>Schädlich, Ja - Nein</b>	

### **3. Die Sperrfrist des § 6a GrEStG**

#### **3.1 Darstellung der rechtlichen Problematik**

§ 6a GrEStG soll verhindern, dass bestimmte Umstrukturierungen im Konzern aus grunderwerbsteuerlichen Gründen nicht durchgeführt werden. Die Steuerbegünstigung erfasst die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a, Abs. 3 und 3a GrEStG aufgrund einer Umwandlung verwirklichten steuerbaren Erwerbsvorgänge.

Begünstigt sind neben Umwandlungen i. S. der § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 UmwG auch Einbringungen oder andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zwischen abhängigen Unternehmen.

#### **HINWEIS**

Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer wird auch hier bedingungslos gewährt. Der Gesetzgeber hat die Anwendung dieser Vorschrift an eine Sperrfrist von fünf Jahren geknüpft (§ 6a Satz 4 GrEStG).

Die Steuer wird für den Erwerbsvorgang gem. § 6a GrEStG nicht erhoben. Voraussetzung für die Begünstigung ist jedoch, dass das herrschende Unternehmen am Kapital der abhängigen Gesellschaft auch innerhalb von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG).

Änderungen von Beherrschungsverhältnissen i. S. des § 6a Satz 4 GrEStG sind gem. § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG dem Finanzamt anzuzeigen. Der Besteuerung wird der Wert zugrunde gelegt, den das zuständige Finanzamt feststellt.

### 3.2 Praktiker-Checkliste

#### HINWEIS

Auf die Darstellung einer Checkliste wird verzichtet, da zurzeit auf europäischer Ebene (es liegt ein Verfahren beim EUGH vor) erwogen wird, diese Vorschrift grundlegend zu ändern. Bis zu einer gerichtlichen Klärung sollte jedoch bei Umstrukturierungen im Konzern die Fünfjahresfrist beachtet werden.

---

Hintergrund: Der BFH hat mit Beschluss vom 30.5.2017<sup>22</sup> die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel dem EuGH vorgelegt, der nun klären muss, ob die Konzernklausel als verbotene Beihilfe i. S. des EU-Rechts zu qualifizieren ist.

Nach Auffassung des BFH muss die gesetzliche festgelegte fünfjährige Nachhaltefrist nicht erfüllt sein, da die von der Umwandlung betroffene Gesellschaft erlischt und die Frist damit nicht eingehalten werden kann.

Im Ergebnis wird entweder die Absicht des Gesetzgebers, eine Erleichterung von Umstrukturierungen für Unternehmen im Grunderwerbsteuerrecht zu schaffen, durch das EU-Recht verhindert, oder der BFH kann weitere allgemeine Grundsätze i. S. der Zielsetzung des Gesetzgebers bei Einführung der Norm schaffen, die dann allerdings zu einer Änderung der bisherigen gesetzlichen Regelung führen.

#### HINWEIS

Die Zukunft der Konzernklausel ist somit derzeit offen. Umstrukturierungsmaßnahmen bleiben weiterhin nicht planbar und risikobehaftet.

---

---

22 BFH, Beschluss v. 30.5.2017 - II R 62/14, BStBl 2017 II S. 916 JAAAG-47398.

## IV. Die Sperrfristen des Erbschaft-/Schenkungsteuergesetzes

### 1. Darstellung der rechtlichen Problematik

#### 1.1 Betriebsvermögen

Das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG (ErbStRG)“<sup>23</sup> regelt die Behandlung von Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Wirkung zum 1.7.2016 neu. Nach einem Vermittlungsverfahren haben Bundestag und Bundesrat ihm zugestimmt. Die Finanzverwaltung äußert sich in dem koordinierten Ländererlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.6.2017 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des ErbStG.<sup>24</sup>

##### 1.1.1 Verschonungskonzepte

Es gelten zwei Verschonungskonzepte:

- ▶ Erwerbe bis zu 26 Mio. € (Prüfswelle): Das bisherige Verschonungskonzept bleibt erhalten. Es gelten die Regelverschonung (85%iger Verschonungsabschlag) und Optionsverschonung (100%iger Verschonungsabschlag), jeweils mit den bekannten Behaltefristen und Lohnsummenerfordernissen. Eine Mehrbelastung spüren solche Unternehmen künftig dadurch, dass schädliches Verwaltungsvermögen definitiv besteuert wird.
- ▶ Erwerbe im Wert von mehr als 26 Mio. €: Es besteht ein Wahlrecht zwischen dem Abschmelz- oder Erlassmodell mit Verschonungsbedarfsprüfung.

Beim Abschmelzmodell wird der bisherige Verschonungsabschlag mit wachsendem Wert des Erwerbs gemindert bis hin zur vollen Steuerpflicht bei Erwerben über 90 Mio. €.

Im Erlassmodell muss der Erwerber bis zu 50 % seines Privatvermögens zur Steuerzahlung auf das Betriebsvermögen einbringen; eine darüberhinausgehende Steuer wird erlassen. **Erwerbe innerhalb von zehn Jahren** werden für das Überschreiten der Prüfswelle, die Abschmelzung und den Verschonungsbedarf zusammengerechnet.

##### 1.1.2 Lohnsummenerfordernis

Für eine bestimmte Zeit ab der Übertragung (**Regelverschonung: fünf Jahre; Optionsverschonung und Erlassmodell: sieben Jahre**) muss bei Inanspruchnahme von Begünstigungen die gezahlte Lohnsumme in einem bestimmten Umfang konstant gehalten werden. Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten (nach Köpfen) oder mit einer Ausgangslohnsumme von null müssen dieses Kriterium nicht erfüllen. Bisher lag die Grenze bei 20 Beschäftigten. Neu ist, dass die Höhe der zu erreichenden Lohnsumme abhängig ist von der Anzahl der Beschäftigten. Das zeigt die folgende Tabelle:

<sup>23</sup> Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG (ErbStRG) v. 1.7.2016, BGBl 2016 I S. 2464.

<sup>24</sup> Ländererlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 22.6.2017, BStBl 2017 I S. 902.

Mindestlohnsumme bei:	6 bis 10 Beschäftigten	11 bis 15 Beschäftigten	Mehr als 15 Beschäftigten
Regelverschonung	250 % in 5 Jahren	300 % in 5 Jahren	400 % in 5 Jahren
Optionsverschonung	500 % in 7 Jahren	565 % in 7 Jahren	700 % in 7 Jahren

### 1.1.3 Steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen

Das Verwaltungsvermögen kann grundsätzlich nicht mehr (mit-)verschont werden. Auf sog. schädliches Verwaltungsvermögen ist somit **immer** Erbschaftsteuer zu bezahlen. Allerdings wird ein anteiliger Schuldenabzug beim Verwaltungsvermögen zugelassen (Nettoverwaltungsvermögen).

Der Katalog des § 13b Abs. 4 ErbStG definiert den Begriff „Verwaltungsvermögen“. Dabei gibt es nun eine neue Missbrauchsverhinderungsregelung: Dem Verwaltungsvermögen werden auch Oldtimer, Yachten, Edelmetalle und sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände zugerechnet.

Für Geld und geldwerte Forderungen (sog. Finanzvermögen) ist der Finanzmitteltest durchzuführen: Bis zu 15 Prozent des gemeinen Unternehmenswerts gelten als begünstigtes Vermögen, der Rest wird zum schädlichen Verwaltungsvermögen gezählt.

Ausgenommen hiervon sind Unternehmen, bei denen das Finanzvermögen nicht einem originär gewerblichen Zweck dient; bei ihnen ist das gesamte Finanzvermögen schädlich.

Vermögen, das der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient, wird unter strengen Voraussetzungen begünstigt.

Verwaltungsvermögen bis zu 10 % des begünstigten Vermögens ist unschädlich und wird in die Steuerbegünstigung einbezogen.

Neu ist eine Investitionsklausel: Danach kann zum Stichtag vorhandenes schädliches Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren nach dem Tod vom Erwerber (nicht bei Schenkung) in bestimmtes begünstigtes Vermögen investiert werden.

Besteht das Betriebsvermögen zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen, entfällt die Begünstigung für das gesamte Vermögen.

Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung in der Optionsverschonung (von 100 %) ist ähnlich wie im bisherigen Recht ein Verwaltungsvermögenstest: Das begünstigungsfähige Vermögen darf zu maximal 20 % aus Verwaltungsvermögen bestehen.

### 1.1.4 Bewertungsabschlag bei Familiengesellschaften

Bei Vorliegen von bestimmten Satzungsregelungen wird ein Bewertungsabschlag von maximal 30 % auf das begünstigte Vermögen gewährt. Voraussetzungen sind:

- ▶ Die Entnahme/Ausschüttung muss auf höchstens 37,5 % des Nachsteuer-Gewinns beschränkt sein, wobei Entnahmen für Zwecke der Einkommensteuerzahlung nicht angerechnet werden.
- ▶ Die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft ist auf Angehörige, eine Familienstiftung oder auch auf Mitgesellschafter beschränkt.
- ▶ Bei Ausscheiden eines Gesellschafters ist eine Abfindung vereinbart, die unterhalb des gemeinen Werts der Beteiligung liegt. Der Grad der Minderung bestimmt die Höhe des Bewertungsabschlags, der aber bei 30 % gedeckelt wird.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und **zwei Jahre vor und 20 Jahre nach der Übertragung** eingehalten werden.

### 1.1.5 Erweiterte Stundungsregelung

Fällt trotz Verschonungsregeln, Abschmelzmodell und Erlass mit Verschonungsbedarfsprüfung eine Erbschaftsteuer auf begünstigtes Vermögen an, kann der Steuerpflichtige bei einem Erwerb von Todes wegen die Stundung beantragen. Sie ist bis zu sieben Jahren möglich, aber nur im ersten Jahr zinslos.

Voraussetzung für die Gewährung der Stundung ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist.

## 1.2 Privatvermögen

Für Privatvermögen gilt:

- ▶ Es entfällt die Steuerbefreiung für Grundbesitz, Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen usw. die der Denkmalspflege unterstellt werden, sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder als Kulturgut eingetragen sind, wenn innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb eine Veräußerung stattfindet oder die o. g. Voraussetzungen innerhalb dieses Zeitraums entfallen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG).
- ▶ Der steuerbefreite Erwerb eines Familienheims z. B. durch den Ehegatten oder Kinder nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG wird rückwirkend beendet, wenn der Erwerber das Heim nicht zehn Jahre nach Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt (§ 13c Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG).
- ▶ Berücksichtigung früherer Erwerbe: Zehn-Jahres-Frist. Auf den letzten Erwerb ist abzustellen und die Frist ist rückwärts zu berechnen, der Tag des letzten Erwerbs ist mitzuzählen.

## 2. Praktiker-Checkliste

Finanzamt:

Steuernummer:

Mandant:

### 2.1 Betriebsvermögen

Regelung	Frist
85%ige Steuerbefreiung (Verschonungsabschlag)	entfällt rückwirkend, wenn die Grenze von 26 Mio. € durch mehrere Erwerbe innerhalb von <b>zehn Jahren</b> von derselben Person überschritten wird.
100%iger Verschonungsabschlag	entfällt rückwirkend, wenn die Grenze von 26 Mio. € durch mehrere Erwerbe innerhalb von <b>zehn Jahren</b> von derselben Person überschritten wird.
Abzugsbetrag von max. 150.000 €	Kann innerhalb von <b>zehn Jahren</b> für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden.
Voraussetzung für Verschonungsregelung: Lohnsummenfrist	
85 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>6 bis 10 Beschäftigte:</b> 250 % in 5 Jahren.</li> <li>▶ <b>11 bis 15 Beschäftigte:</b> 300 % in 5 Jahren.</li> <li>▶ <b>Mehr als 15 Beschäftigte:</b> 400 % in 5 Jahren.</li> </ul>
100 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>6 bis 10 Beschäftigte:</b> 500 % in 7 Jahren.</li> <li>▶ <b>11 bis 15 Beschäftigte:</b> 565 % in 7 Jahren.</li> <li>▶ <b>Mehr als 15 Beschäftigte:</b> 700 % in 7 Jahren.</li> </ul>
Verschonungsabschlag 85 % + Abzugsbetrag	<p>Entfallen rückwirkend, wenn der Erwerber innerhalb von <b>fünf Jahren</b> den Betrieb, Teilbetrieb, den Mitunternehmeranteil oder den Anteil an einer Kapitalgesellschaft veräußert, den Betrieb aufgibt, wesentliche Grundlagen des Betriebes veräußert oder Entnahmen tätigt, die die Summe der Einlagen und der ihm zustehenden Gewinne seit dem Erwerb um mehr als 150.000 € übersteigen.</p> <p>Der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist entspricht.</p>

Regelung	Frist
Verschonungsabschlag 100 % + Abzugsbetrag	<p>Entfallen rückwirkend, wenn der Erwerber innerhalb von <b>sieben Jahren</b> den Betrieb, Teilbetrieb, den Mitunternehmeranteil oder den Anteil an einer Kapitalgesellschaft veräußert, den Betrieb aufgibt, wesentliche Grundlagen des Betriebs veräußert oder Entnahmen tätigt, die die Summe der Einlagen und der ihm zustehenden Gewinne seit dem Erwerb um mehr als 150.000 € übersteigen.</p> <p>Der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist entspricht.</p>
Abschlag für begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 2 ErbStG (bis zu 30 %)	Die Voraussetzungen <b>müssen zwei Jahre</b> vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen nicht über einen Zeitraum von <b>20 Jahren</b> nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer eingehalten werden.
Verwaltungsvermögen	<p>Beim Erwerb von Todes wegen entfällt die Zurechnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen rückwirkend zum Zeitpunkt der Entstehung der, wenn der Erwerber innerhalb von <b>zwei Jahren</b> ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer diese Vermögensgegenstände in Vermögensgegenstände innerhalb des vom Erblasser erworbenen, begünstigungsfähigen Vermögens investiert hat, die unmittelbar einer Tätigkeit i. S. von § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG dienen und kein Verwaltungsvermögen sind.</p> <p>Voraussetzung hierfür ist, dass die Investition aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt und keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird oder wurde.</p> <p>Beim Erwerb von Todes wegen entfällt die Zurechnung von Finanzmitteln zum Verwaltungsvermögen rückwirkend zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, soweit der Erwerber diese Finanzmittel innerhalb von <b>zwei Jahren</b> ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer verwendet, um bei aufgrund wiederkehrender saisonaler Schwankungen fehlenden Einnahmen die Vergütungen i. S. des § 13a Abs. 3 Satz 6 bis 10 ErbStG zu zahlen.</p>
Finanzmittel	Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als <b>zwei Jahre</b> zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen), und junge Finanzmittel sind kein unschädliches Verwaltungsvermögen.



Regelung	Frist
Zuwendungen an eine <b>Pensions- oder Unterstützungskasse</b> nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG steuerbefreit sind.	Die Befreiung entfällt rückwirkend, wenn innerhalb von <b>zehn Jahren</b> nach Zuwendung die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG nicht mehr erfüllt werden.
Verschonungsbedarfsprüfung (Erwerb von begünstigtem Vermögen von mehr als 26 Mio. €) - § 28 a ErbStG	<p>Überschreitet der Erwerb von begünstigtem Vermögen i. S. des § 13b Abs. 2 ErbStG die Grenze des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG von 26 Mio. €, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.</p> <p>Voraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von <b>sieben Jahren</b> nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt die Mindestlohnsumme nach § 13a Abs. 10 Nr. 3 bis 5 muss unterschritten werden.</li> <li>▶ der Erwerber darf innerhalb von <b>sieben Jahren (Behaltensfrist)</b> nicht gegen die Behaltensbedingungen verstoßen.</li> <li>▶ der Erwerber erhält innerhalb von <b>zehn Jahren</b> nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen, das verfügbare Vermögen darstellt. Der Erwerber kann erneut einen Antrag stellen. Das verfügbare Vermögen ist um 50 % des gemeinen Werts des weiteren erworbenen Vermögens zu erhöhen.</li> </ul>

## 2.2 Privatvermögen

Grundbesitz, Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen usw., die der Denkmalspflege unterstellt werden.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder als Kulturgut eingetragen.</li> <li>▶ entfällt, wenn innerhalb <b>von zehn Jahren</b> nach Erwerb eine Veräußerung stattfindet oder Voraussetzungen innerhalb dieses Zeitraums entfallen.</li> </ul>
Erwerb eines Familienheims durch den Ehegatten, Kinder etc.	Steuerbefreiung wird rückwirkend beendet, wenn der Erwerber das Heim nicht <b>zehn Jahre</b> nach Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt (§ 13c Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG).
Berücksichtigung früherer Erwerbe	<b>Zehn-Jahres-Frist</b> (auf den letzten Erwerb ist abzustellen und die Frist ist rückwärts zu berechnen, der Tag des letzten Erwerbs ist mitzuzählen).

## V. Nachweispflichten

Der Gesetzgeber hat keine Nachweisverpflichtung nach einer Vermögensübertragung oder Umwandlung der Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt vorgesehen in folgenden Fällen:

- ▶ § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG,
- ▶ § 6 Abs. 5 Sätze 4-6 EStG,
- ▶ § 16 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 EStG sowie
- ▶ §§ 6 Abs. 3, 15 Abs. 2 Sätze 3-4 und 18 Abs. 3 UmwStG.

Lediglich § 22 Abs. 3 Satz 1 UmwStG sieht vor, dass der Einbringende i. S. des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG oder § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG während der Dauer der Sperrfrist jährlich zum 31.5. nachweisen muss, wem die erhaltenen bzw. eingebrachten Anteile zuzurechnen sind.

### HINWEIS

Bei fehlendem Nachweis gelten die Anteile nach § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG als fiktiv veräußert.

---

## VI. Zusammenfassende Übersicht der Sperrfristen

Begünstigung	Sperrfrist	Beginn ab
§ 6 Abs. 3 EStG	5 Jahre	Tag der Übertragung
§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	3 Jahre	Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für das Jahr, in dem die Übertragung stattgefunden hat
§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG	7 Jahre	Tag der Übertragung
§ 16 Abs. 3 EStG	3 Jahre	Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung
§ 16 Abs. 5 EStG	7 Jahre	Tag der Übertragung/Realteilung
§ 6 Abs. 3 UmwStG	5 Jahre	Bildung der Rücklage
§ 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG	5 Jahre	Steuerlicher Umwandlungstichtag
§ 18 Abs. 3 UmwStG	5 Jahre	Steuerlicher Umwandlungstichtag
§ 22 Abs. 1 UmwStG	7 Jahre	Einbringungszeitpunkt
§ 22 Abs. 2 UmwStG	7 Jahre	Einbringungszeitpunkt
§ 24 UmwStG	7 Jahre	Einbringungszeitpunkt
§ 5 Abs. 3 GrEStG	5 Jahre	Übergang des Grundstücks
§ 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG	5 Jahre	Übergang des Grundstücks
§ 6a GrEStG	5 Jahre	Übergang des Grundstücks
§ 13a Abs. 1 ErbStG – 85%ige Verschonung	5 Jahre	Erwerb
§ 13a Abs. 10 ErbStG – 100%ige Verschonung	7 Jahre	Erwerb
§ 13a Abs. 3 ErbStG – Lohnsumme	5/7 Jahre	Erwerb
§ 13a Abs. 9 ErbStG – Abschlag auf begünstigtes Vermögen	2 Jahre vor 20 Jahre nach	Entstehung der Steuer
§ 28a ErbStG – Behaltensfrist für Verschonungsbedarf	7 Jahre	Erwerb

<b>Begünstigung</b>	<b>Sperrfrist</b>	<b>Beginn ab</b>
§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG	10 Jahre	Erwerb
§ 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG	10 Jahre	Erwerb