

## **Steuerrechtliche Besonderheiten bei der Übertragung betrieblich genutzten Grundbesitzes**

Erfahrungsgemäß erfolgen zum Jahresende zahlreiche Betriebsübergaben. Auf Bitten der Steuerberaterkammer München weise ich auf die folgenden, in diesem Zusammenhang maßgeblichen steuerrechtlichen Aspekte hin:

Die unentgeltliche Übergabe von Betriebsvermögen soll einkommensteuerlich regelmäßig zu Buchwerten erfolgen (§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG), erbschaftsteuerlich steht die Ausnutzung der Begünstigungen für Betriebsvermögen im Fokus (§§ 13a ff. ErbStG). Diese Vorschriften setzen im Ausgangspunkt voraus, dass das begünstigte Betriebsvermögen einheitlich auf den Erwerber übergeht. Das kann zu Problemen führen, wenn auch Grundbesitz zu übertragen ist. Folgende Fallgruppen sind besonders relevant:

- Die Übergabe eines einzelkaufmännischen Unternehmens soll regelmäßig zu einem bestimmten Stichtag erfolgen und wird daher entsprechend aufschiebend befristet. Gehört zu dem Unternehmen auch Grundbesitz, ist zu beachten, dass die Zuwendung insofern bereits i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt ist, wenn die Auflassung erklärt wurde, der Schenker die Grundbucheintragung bewilligt hat und der Beschenkte in der Lage ist, von dieser Bewilligung Gebrauch zu machen. Werden (bedingungsfeindliche) Auflassung und (unbedingte) Bewilligung, wie es häufiger Vertragspraxis entspricht, bereits vor dem Stichtag im Rahmen der Übergabe erklärt, kann es dadurch zu einer „verfrühten“ Zuwendung des Grundbesitzes kommen, die potentiell steuerschädlich ist. Vermeiden lässt sich dies bspw., indem die Bewilligung auf den vereinbarten Stichtag befristet wird. Alternativ (oder auch zusätzlich) kann der Notar von den Beteiligten bevollmächtigt werden, die Bewilligung erst zum Stichtag zu erklären. Auch eine Vollzugsanweisung, Auflassung und Bewilligung erst zum Stichtag dem Grundbuchamt vorzulegen, dürfte eine sofortige Ausführung der Grundstücksschenkung verhindern (vgl. *Kaiser*, MittBayNot 2023, 214 ff.).
- Gleiches gilt, wenn Anteile an einer Personenhandelsgesellschaft Gegenstand der Übergabe sind. Betrieblich genutzte Grundstücke, die zivilrechtlich im Eigentum des Übergebers (Mitunternehmers) stehen, können sog. Sonderbetriebsvermögen darstellen. Um insbesondere die Anwendung der §§ 13a ff. ErbStG nicht zu gefährden, muss das Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zeitgleich mit der Mitunternehmerstellung (d. h. der Beteiligung an der Personengesellschaft) zugewendet werden. Für Grundbesitz gilt wiederum, dass die Zuwendung bereits mit Auflassung und unbedingter Bewilligung ausgeführt ist, während es für die Zuwendung der Gesellschaftsanteile auf das Wirksamwerden der Übertragung und somit ggfs. auf einen späteren Stichtag (Befristung) ankommt. Insofern hält der Bundesfinanzhof bereits geringfügige zeitliche Abweichungen für steuerschädlich (BFH, Urt. v. 17.6.2020, II R 38/17, DStR 2020, 2539). Auch in diesem Zusammenhang dürfte es sich i. d. R. anbieten, die Zuwendungszeitpunkte hinsichtlich der Gesellschaftsanteile und der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstücke z. B. mit Hilfe der oben beschriebenen „Bewilligungslösung“ zu synchronisieren.
- Ein strukturell vergleichbares Problem stellt sich bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung, wenn z. B. der beherrschende Gesellschafter einer Betriebs-GmbH dieser Grundstücke, die in seinem Eigentum stehen, zur betrieblichen Nutzung überlässt. Auch in diesem Zusammenhang ist es ratsam, die das „Besitzunternehmen“ bildenden betrieblich genutzten Grundstücke zeitgleich mit den Anteilen an der Betriebsgesellschaft zu übertragen. Anderenfalls droht die Aufdeckung stiller Reserven und könnten die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen versagt werden (vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. a) ErbStG).

Der Notar schuldet in diesen Fällen weder eine steuerliche Beratung noch eine steueroptimierte Gestaltung, wenn er nicht ausnahmsweise einen entsprechenden Beratungsauftrag übernimmt. Die Steuerberaterkammer München bittet jedoch darum, in diesen Situationen möglichst frühzeitig die steuerlichen Berater der Beteiligten einzubinden und für die zivil- und steuerrechtlichen Besonderheiten bei der Übertragung von Grundbesitz zu sensibilisieren.