

Die Steuerlast mindern

Damit bei der Unternehmensnachfolge in Agrargesellschaften möglichst keine oder nur eine geringe Grunderwerbsteuer anfällt, ist es gut, die Prämissen zu kennen.



Foto: M. K. / AGF

oder Erwerb von Grundstücken unterliegt der Grunderwerbsteuer. Aber das Grunderwerbsteuergesetz sieht in § 3 diverse Ausnahmen vor. Nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen der Erwerb von Todes wegen und Grundstückenübertragungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Damit fällt bei der Erbschaft oder sonstigen unentgeltlichen Übertragung eines land- oder forstwirtschaftlichen Einzelbetriebs auf die Kinder keine Grunderwerbsteuer an.

Anderes kann dies hingegen aussehen, wenn es sich um Beteiligungen an einer land- oder forstwirtschaftlichen GbR oder GmbH handelt und die Grundstücke nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft selbst gehören. Bei einer GbR ist dabei zu beachten, dass in älteren Grundbucheinträgen nicht die GbR als solche eingetragen ist, sondern die Gesellschafter einzeln mit dem Hinweis „als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ o. ä. Die Grundstücke gehören dann aber der GbR.

Übertragung von Anteilen an einer GbR

Hat eine Personengesellschaft (GbR, OHG, KG) selbst inländischen Grundbesitz und gehen innerhalb von fünf Jahren mindes-

tens 95 % der Anteile mittelbar oder unmittelbar auf neue Gesellschafter über, so untersteht das Gesetz in § 1 Abs. 3 EStG fiktiv die Übertragung der Grundstücke von der bisherigen Gesellschaft auf eine neue Gesellschaft, weil durch den Austausch von mindestens 95 % der Gesellschafter wird wirtschaftlicher Betrachtung eine neue Gesellschaft entsteht.

Wenn mehrere Gesellschafter einer land- oder forstwirtschaftlichen GbR aber innerhalb von fünf Jahren ihre Anteile jeweils auf Dritte übertragen, die noch nicht oder noch nicht länger als fünf Jahre Gesellschafter sind, ist grundsätzlich von der GbR Grunderwerbsteuer für alle Grundstücke zu zahlen, die sich im Gesellschaftsgegenstand befinden. Allerdings kann die GbR eine Ausnahme:

• Zunächst bleiben bei der Berechnung der 95%-Übertragungsquote innerhalb von fünf Jahren Übertragungen von Todes wegen unberücksichtigt. Haben also zwei von drei Gesellschafter einer Agrar-GbR innerhalb weniger Jahre ihre Anteile bereits übertragen und vererbt man innerhalb von fünf Jahren ab der ersten Übertragung der dritte Gesellschafter, ist die 95%-Quote nicht erfüllt und es fällt keine Grunderwerbsteuer auf die im Eigentum der GbR stehenden Grundstücke an.

Vorsicht ist aber geboten, wenn an die Stelle des verstorbenen Gesellschafters eine Erbgemeinschaft tritt. Wird innerhalb von fünf Jahren ab der ersten Übertragung der Erbengemeinschaft auf zustehende GbR-Anteile im Rahmen einer Erbauseinandersetzung auf einen Erben übertragen, wird durch diese Erbauseinandersetzung die 95%-Quote erfüllt und es fällt Grunderwerbsteuer für alle Grundstücke der Gesellschaft an. • Bei Grundstückenübertragungen fällt ebenfalls grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer an. Beim Übergang von 95 % oder mehr alter Anteile an einer GbR und dem damit von Gesetz fingierten Übergang des Grundstückes von der „alten“ GbR auf die wirtschaftlich „neue“ GbR liegt nach der Rechtsprechung aber keine Schenkung eines Grundstücks vor, sodass diese Ausnahme von der Grunderwerbsteuer fiktiv hier nicht greift. • Eine Ausnahme von der Besteuerung liegt ferner vor, wenn eine Grundstücksübertragung zwischen Ehegatten/Lebenspartnern oder auf Kinder erfolgt. Auch das liegt bei einer fiktiven Übertragung von der „alten“ GbR auf die „neue“ GbR an sich nicht vor. Hier wird aber von der Rechtsprechung auf die Verhältnisse zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber des jeweiligen Gesellschaftsanteils abgestellt. In dem

Umfang, in dem bei der Übertragung von 95 % oder mehr der Gesellschaftsanteile eine Übertragung auf Ehegatten/Lebenspartner oder Kinder erfolgt, fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Hier ist aber Vorsicht geboten: Besteht eine GbR aus vier Gesellschaftern, von denen A, B und C mit jeweils 30 % und D mit 10 % beteiligt ist und verkaufen A, B und C innerhalb von fünf Jahren ihre Anteile an Dritte, etwa Mitarbeiter der GbR, fällt Grunderwerbsteuer für die land- und forstwirtschaftlichen Flächen der GbR nicht an, da weniger als 95 % der Anteile übertragen werden.

Überträgt nun D innerhalb von fünf Jahren ab der ersten der vorgenannten Übertragungen seinen Anteil von 10 % auf seinen Sohn, werden nun innerhalb von fünf Jahren mehr als 95 % der Gesellschaftsanteile übertragen. Damit wird ein Übergang sämtlicher Flächen der „alten“ GbR auf die „neue“ GbR fiktiv und es fällt bei der Gesellschaft Grunderwerbsteuer an.

• Da allerdings 10 % der Anteile von Vater auf Sohn S übergehen, tritt insoweit, aber auch nur insoweit, Grunderwerbsteuerbefreiung ein. Es sind nur 90 % des Werts der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke zu versteuern. Hätte D mit der Übertragung seines Geschäftsanteils auf seinen

Sohn noch so lange zugewartet, bis die Fünfjahresfrist ab der ersten Übertragung durch einen der drei anderen Gesellschafter abgelaufen wäre, wären nie innerhalb von fünf Jahren 95 % der Gesellschaftsanteile übertragen worden und es wäre somit überhaupt keine Grunderwerbsteuer angefallen.

Sind bei einer grundbesitzenden land- oder forstwirtschaftlichen GbR die Gesellschafter annähernd im selben Alter und haben nicht alle Kinder, die ihren Anteil übernehmen sollen, sondern sollen Fremde in die Gesellschaft mit aufgenommen werden, sollten daher die Gesellschafter ihre Vermögensnachfolgepläne hinsichtlich der GbR aufeinander abstimmen. Es sollten nie 95 % oder mehr der Anteile innerhalb von fünf Jahren auf die nachfolgende Generation und/oder auf Dritte übertragen werden.

Erwerb von über 95 % der Gesellschaftsanteile

Daneben gibt es noch eine weitere bedeutsame Vorschrift im Grunderwerbsteuergesetz, die sowohl für Personengesellschaften als auch für Kapitalgesellschaften gilt, von der also alle grundbesitzenden land- und forstwirtschaftlichen Gesellschaften betroffen sind. Sie ist bedeutsam für die Fälle, in denen die Anteile im Wesentlichen auf nur einen Unternehmensnachfolger übertragen werden: Hält ein Gesellschafter nach einem Anteilsverwerb mittelbar oder unmittelbar 95 % oder mehr der Anteile an einer Gesellschaft, so untersteht das Gesetz eine Veräußerung des Grundbesitzes von der Gesellschaft an diesen Gesellschafter. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob und in welchem Umfang der Erwerber schon vor Erreichen der 95%-Grenze an der Gesellschaft beteiligt war. Es ist unerheblich, ob es sich um die Gesellschaftsgründung mit 90 % beteiligter Gesellschafter noch 5 % hinzuverwirbt.

In diesen Fällen führen die Ausnahmeregelungen bei Kapital- und Personengesellschaften aber zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen:

• Bei Kapitalgesellschaften greift keine der vorhandenen Ausnahmeregelungen ein. Es liegt weder ein Erbfall von der GmbH noch eine Schenkung durch die GmbH vor noch ist die GmbH mit dem Erwerber in gerader Linie verwandt. Hält der potenzielle Unternehmensnachfolger nach einem Erwerb von Geschäftsanteilen mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft, fällt damit Grunderwerbsteuer an. Dies gilt auch dann, wenn der potenzielle Unterneh-

mensnachfolger bereits mit einem Geschäftsanteil an der Gesellschaft beteiligt ist und später die Gesellschaftsanteile der übrigen Gesellschafter hinzuverwirbt. Entscheidend ist auch nicht darauf an, wie viel Zeit zwischen den einzelnen Erwerbungen liegt.

• Bei Personengesellschaften, im Bereich der land- und forstwirtschaftlichen GbR, sieht die Lage hingegen günstiger aus. Auch hier greift die Ausnahmeregelung für Erwerbe von Todes wegen und durch Schenkung nicht, weil – so Rechtsprechung und Finanzverwaltung – die Vereinigung von 95 % oder mehr der Gesellschaftsanteile in einer Hand mit einem Erbfall oder einer Schenkung nicht vergleichbar ist. Handelt es sich aber bei dem Veräußerer der Geschäftsanteile um einen Elternteil oder Ehegatten/Lebenspartner, greift die persönliche Steuerbefreiung für Grundstückenübertragungen in wirtschaftlichen Verhältnissen. Dies gilt zwar nur für den Umfang des von den genannten Verwandten erworbenen Gesellschaftsanteils und nicht für den bereits zuvor gehaltenen Gesellschaftsanteil. Für diesen greift aber eine andere Ausnahmeregelung.

Wird ein Grundstück von einer Personengesellschaft auf ihre Gesellschafter übertragen, so fällt Grunderwerbsteuer in dem Umfang nicht an, in dem die Beteiligung an der Personengesellschaft und die spätere Beteiligung am Grundstück decken. Es muss also der Anteil des Erwerbers aufgrund eines Hinzuverwerbens mindestens 95 % der Anteile hält, für den seiner vorherigen Beteiligungsquote entsprechende Teile an der Gesellschaftsgründung mit Grunderwerbsteuer zahlen. Damit fällt in diesen Fällen Grunderwerbsteuer überhaupt nicht an.

Vermeidung der Grunderwerbsteuer

Bei Agrar-GbR – gleich ob GbR oder GmbH – sollte, wenn nur ein Unternehmensnachfolger vorhanden ist, dieser nie alle Gesellschaftsanteile übernehmen oder zu einem bereits vorhandenen althergebrachten Gesellschaftsanteil hinzuverwerben, sondern rund 6 % sollen überlassen oder seinerseits Kinder übernommen werden. • Bei land- und forstwirtschaftlichen GbR, bei denen kein Gesellschafter 95 % oder mehr hat und bei denen die Gesellschafter ihre

Anteile jeweils auf die eigenen Kinder übertragen, entsteht keine Grunderwerbsteuerpflicht.

Erwerben nur Familienmitglieder die Anteile, sollten nie alle Anteile innerhalb von fünf Jahren übertragen werden, weil sonst Grunderwerbsteuer für alle der GbR gehörenden Grundstücke anfällt.

Werden innerhalb von fünf Jahren die GbR-Anteile teils auf Familienrente und teils auf die Kinder übertragen, so fällt für die GbR-Gesellschaft gehörenden Grundstücke in dem Umfang Grunderwerbsteuer an, in dem Übertragungen von GbR-Anteilen auf Familienrente entfallen. Auch hier sollten nicht 95 % oder gar alle Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren übertragen werden.

Werden bei einer grundbesitzenden Agrar-GbR die Gesellschaftsanteile von den Kindern aller oder mehrerer Gesellschafter übernommen, ist darauf zu achten, dass dies nicht innerhalb von fünf Jahren erfolgt, sondern über einen längeren Zeitraum gestreckt wird.

Grundstücke, die den Gesellschaftern persönlich gehören und die sie lediglich der GbR oder GmbH verpachtet oder auch unentgeltlich überlassen haben, lösen bei ihrer unentgeltlichen Übertragung auf die Kinder – ob gemeinsam mit dem Gesell-

schaftsanteil oder separat – hingegen grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer aus, weil es sich um Grunderwerbsteuerbefreiende Schenkungen zwischen Verwandten in gerader Linie handelt.

Wird nur der GbR-Anteil übertragen und werden die Grundstücke zurückbehalten, kommt es aber zu Einkommensteuerzahlungen auf die seit dem Erwerb angefallenen Wertsteigerungen in den Flächen.

FAZIT: Angesichts steigender Grundstückswerte im land- und forstwirtschaftlichen Bereich und ebenfalls steigender Grunderwerbsteuersätze sollte man bei Beteiligungen an grundbesitzenden land- und forstwirtschaftlichen GbR, GmbHs oder anderen Gesellschaften bei der Unternehmensnachfolgeplanung auch die Grunderwerbsteuer im Auge behalten und fachliche Hilfe in Anspruch nehmen, um unnötige Steuerbelastungen zu vermeiden.

PROF. DR. ANDREAS KLOSE
Potzdamm, Hünemrich & Bischoff
www.huemmerich-partner.de