

BETRIEBSVERMÖGEN

Mitunternehmerschaften: Wie wird die Verwaltungsvermögensquote richtig berechnet?

von StB Hans Günter Christoffel, Bornheim-Walberberg

| Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils erhält der Erwerber neben dem Abzugsbetrag von 150.000 EUR einen Verschonungsabschlag von 85 %, wenn die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs nicht mehr als 50 % beträgt (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Die Berechnung des Mitunternehmeranteils auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswerts oder des Mindestwerts für das Gesamthandsvermögen zuzüglich Sonderbetriebsvermögen ist in § 97 Abs. 1a BewG geregelt. |

1. Gesellschafterbezogene Ermittlung der Quote

Obwohl das Gesetz bei Personengesellschaften von einer gesellschaftsbezogenen Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote ausgeht, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Quote des vom Erwerbsvorgang betroffenen Gesellschafters aus einem Anteil am Verwaltungsvermögen (VV) bezogen auf den Wert seines Mitunternehmeranteils zu berechnen ist (vergleiche H 35 zu Abschnitt 35 der gleichlautenden Ländererlasse vom 25.6.09 (BStBl I 09, 713) sowie H E 13b.20 ErbStH 2011).

Auch in den gleichlautenden Ländererlassen zur Ermittlung des VV im Hinblick auf die Finanzmittel i.S. des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG (gleichlautende Ländererlasse vom 10.10.13, BStBl I 13, 1272) erfolgt die Ermittlung beim Übergang eines Mitunternehmeranteils gesellschafterbezogen. Der Auffassung der Finanzverwaltung zur gesellschafterbezogenen Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote hat sich das Schrifttum weitestgehend angeschlossen (vergleiche Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, Rn. 73 zu § 13b ErbStG m.w.N.).

2. Ermittlung des Werts des Mitunternehmeranteils

Die Berechnung des Mitunternehmeranteils auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswerts oder des Mindestwerts für das Gesamthandsvermögen zuzüglich Sonderbetriebsvermögen (SBV) des Schenkers bzw. Erblassers ist vom Gesetzgeber klar und eindeutig in § 97 Abs. 1a BewG geregelt. Danach sind den Gesellschaftern ihre Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz vorweg zuzurechnen, wobei das verbleibende Restbetriebsvermögen nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen ist. Das Kapitalkonto aus der Gesamthandsbilanz des jeweiligen Gesellschafters und sein Anteil am Restbetriebsvermögen ergeben den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen. Diese Ausgangsgröße ist bei Vorliegen von Wirtschaftsgütern und Schulden des SBV um den sich daraus ergebenden Wert zu korrigieren.

Anteil am VV
bezogen auf den
Wert des Mitunter-
nehmeranteils

Kapitalkonto plus
Restbetriebs-
vermögen nach dem
Gewinnverteilungs-
schlüssel

3. Anteil am Verwaltungsvermögen

Der Anteil am VV soll sich nach Auffassung der Finanzverwaltung für den Schenker bzw. Erblasser in der Weise ergeben, dass der Gewinnverteilungsschlüssel auf das VV angewandt wird. Hierzu wird in H E 13b.20 ErbStH 2011 unter dem Stichwort „Anteil des jungen Verwaltungsvermögens bei Beteiligungen an Personengesellschaften“ Folgendes ausgeführt: „Die zum Verwaltungsvermögen und zum jungen Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter sind nach dem maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen.“

Der Gewinnverteilungsschlüssel ist auch dann maßgebend, wenn für Erwerbe nach dem 6.6.13 Finanzmittel und Schulden, aber auch bei der Einlage von Finanzmitteln Entnahmen und Einlagen für die letzten 2 Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt bestimmt werden sollen (Erlasse 10.10.13, BStBl I 13, 1272, Tz. 3 und Tz. 4.).

Dieser Zuordnung des Verwaltungsvermögens kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Dies macht folgendes Beispiel deutlich:

■ Beispiel

An der A-OHG sind B und C mit jeweils 50 % beteiligt. B verfügt über ein Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz von 500.000 EUR, C von 200.000 EUR. Der Verkehrswert für das Betriebsvermögen der OHG beträgt im vereinfachten Ertragswertverfahren 2.000.000 EUR. In dem Betriebsvermögen ist VV in Form eines vermieteten Grundstücks von 900.000 EUR enthalten. B ist Eigentümer eines weiteren Grundstücks, dessen Grundbesitzwert 500.000 EUR beträgt. Dieses Grundstück ist an die A-OHG verpachtet.

Der Unternehmenswert der A-OHG von 2.000.000 EUR ist nach den Grundsätzen des § 97 Abs. 1a BewG wie folgt aufzuteilen:

		B	C
Unternehmenswert	2.000.000 EUR		
Kapitalkonten	./. 500.000 EUR	500.000 EUR	
	<u>./. 200.000 EUR</u>		200.000 EUR
Restbetriebsvermögen	1.300.000 EUR		
Verteilung nach Gewinnverteilungsschlüssel		<u>650.000 EUR</u>	<u>650.000 EUR</u>
Anteil am Unternehmenswert		1.150.000 EUR	850.000 EUR
Sonderbetriebsvermögen		<u>500.000 EUR</u>	
Mitunternehmeranteil		1.650.000 EUR	850.000 EUR

Nun geht die Finanzverwaltung hin und verteilt das VV von 900.000 EUR nach dem Gewinnverteilungsschlüssel hälftig mit jeweils 450.000 EUR auf die Gesellschafter B und C.

Zurechnung des VV nach dem Gewinnverteilungsschlüssel

SBV erhöht den Wert des Mitunternehmeranteils des B

Dies führt bei dem Gesellschafter C dazu, dass er den Verschonungsabschlag von 85 % verliert. Denn seine Vermögensverwaltungsquote beträgt

$$\frac{450.000 \text{ EUR}}{850.000 \text{ EUR}} = 52,94 \%, \text{ also mehr als } 50 \%.$$

Für den Gesellschafter B ergeben sich keine Probleme. Gemessen an seinem Unternehmenswertanteil von 1.650.000 EUR beträgt die Verwaltungsvermögensquote

$$\frac{450.000 \text{ EUR}}{1650.000 \text{ EUR}} = 27,27 \%.$$

Bei dieser Art der gesellschafterbezogenen Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote legt die Finanzverwaltung zwei Aufteilungsmaßstäbe zugrunde, zum einen bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Mitunternehmeranteils die Vorwegzurechnung der Kapitalkonten und die quotenmäßige Beteiligung am Restbetriebsvermögen. Bei der Berechnung des anteiligen VV, das dem Gesellschafter zuzurechnen ist, entscheidet lediglich der Gewinnverteilungsschlüssel darüber, wie viel VV auf den einzelnen Gesellschafter entfällt.

Die Finanzverwaltung bleibt eine Antwort schuldig auf die Frage, warum sie zwei unterschiedliche Aufteilungsmaßstäbe anwendet. Die zutreffende Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote hätte auch bei einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise sowohl für die Aufteilung des Unternehmenswerts als auch für die Aufteilung des VV nach demselben Grundsatz erfolgen müssen. Dieser Grundsatz lautet: Der Anteil am Unternehmenswert ist, soweit es um das Gesamthandsvermögen geht, nach § 97 Abs. 1a BewG zu ermitteln, und zwar ohne SBV, wobei dann dieser Wert des Anteils am Gesamthandsvermögen zum Unternehmenswert ins Verhältnis gesetzt werden muss, um auf diese Weise dann die Quote für die Aufteilung des VV zu bestimmen.

Im Beispiel hätte demnach das Verhältnis 1.150.000 EUR : 850.000 EUR über die Verteilung des VV von 900.000 EUR entschieden. Demnach hätte auf B ein Anteil am VV von 517.500 EUR und auf C ein Anteil von 382.500 EUR entfallen müssen. Diese Anteile am VV im Gesamthandsvermögen müssten dann noch um das SBV des jeweiligen Gesellschafters korrigiert werden, wobei sich das SBV auf jeden Fall auf die Höhe des Mitunternehmeranteils auswirkt, den Anteil am VV jedoch nur dann unmittelbar beeinflusst, wenn in dem SBV VV enthalten ist. Ansonsten erfolgt die „Einflussnahme“ nur über den Mitunternehmeranteil einschließlich SBV zum Unternehmenswert einschließlich SBV.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Brüggemann, Die Algorithmen des Verwaltungsvermögenstests, ErbBstg 14, 137 ff.
- Brüggemann, Checkliste Verwaltungsvermögenstest, ErbBstg 14, 144 ff.

Unterschiedliche Aufteilungsmaßstäbe führen zu verzerrtem Ergebnis

Besser wäre die Ermittlung der Quote ohne SBV

Korrektur der Quote aufgrund des SBV erfolgt im Anschluss

