

## Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 5/2010

---

# Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – 4. Rentenerlass

---

1. Notwendigkeit der Regelung der Unternehmensnachfolge
2. Gestaltungsmöglichkeit durch Übertragung von Familienvermögen gegen Versorgungsleistungen
3. Begünstigte Wirtschaftseinheiten
4. Dauer der Versorgungsleistungen
5. Anforderungen an den Vertrag
6. Anwendung auf Altfälle
7. Schenkungsteuer

### 1 Notwendigkeit der Regelung der Unternehmensnachfolge

Regelmäßig besteht der Wunsch, dass das erarbeitete Vermögen, sei dies Unternehmensvermögen oder Immobilienbesitz, in der Familie verbleibt. Gerade bei Unternehmensvermögen ist eine **Unternehmensnachfolgeplanung notwendig**. Dabei sind verschiedenste Aspekte zu berücksichtigen:

- Sicherzustellen ist ein nahtloser Übergang der **Unternehmensführung**. Dies betrifft sowohl den operativen Bereich, also die Geschäftsführung, als auch die strategische Unternehmensführung. Ob die Juniorgeneration zum Eintritt in die Geschäftsführung bereit und in der Lage ist, muss im Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Ansonsten ist auch eine Fremdgeschäftsführung in Erwägung zu ziehen. Im Bereich der gesellschaftsrechtlichen Einflussnahme müssen gerade bei größeren Familien und entsprechend vielen Gesellschaftern bestimmte Strukturen geschaffen werden, um eine effiziente Führung zu ermöglichen. So kann z.B. ein Beirat oder die Errichtung einer Holdinggesellschaft in Betracht gezogen werden.
- Der Übergang des Unternehmensvermögens auf die nächste Generation löst regelmäßig **Liquiditätsbelastungen** aus. Wesentliche Gefahrenpunkte sind Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüche, Ausgleichszahlungen an weichende oder verzichtende Erben, Vermächtnisse und die aus der Unternehmensnachfolge resultierende Steuerbelastung. Gerade letzterer Aspekt bedarf einer sorgfältigen Planung.
- Nicht zu unterschätzen sind die **psychologischen Aspekte** der Unternehmensnachfolge. An erster Stelle sollte die Streitvermeidung stehen. Konfliktpotenziale im Unternehmen und in der Familie sollten durch eine klare Erbfolgeregelung vermieden werden.

#### Hinweis:

Gerade das Letztgenannte ist in der Praxis von besonderer Bedeutung. Vielfach ist die Nachfolgeregelung in erster Linie eine menschliche und erst in zweiter Linie eine betriebswirtschaftliche oder juristische Aufgabe. Zur Lösung dieser Problematik kann oftmals ein erfahrener Berater, der als neutraler Dritter diese Fragen angeht, maßgeblich beitragen.

### 2 Gestaltungsmöglichkeit durch Übertragung von Familienvermögen gegen Versorgungsleistungen

Ein **gängiges Instrument der vorweggenommenen Erbfolge** ist die Übertragung von Vermögen gegen wiederkehrende Leistungen. Hiermit können **verschiedene Ziele erreicht werden**:

- Das Vermögen wird frühzeitig auf die nächste Generation übertragen, womit diese für eine Fortführung des Betriebes gewonnen werden kann, und
- dem Übertragenden verbleibt eine ausreichende Einkommensquelle.

Dabei ist hinsichtlich der steuerlichen Wirkungen zwischen drei Arten von Gegenleistungen im Zuge der Vermögensübertragung zu unterscheiden:

1. **Versorgungsleistungen:** Die steuerliche Besonderheit dieser Vermögensübertragungen besteht darin, dass diese trotz der Vereinbarung der Rentenzahlungen als ein unentgeltlicher Vorgang angesehen wird, sodass der Übertragende keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat und der Übernehmende die steuerlichen Buchwerte fortführt. Im Ergebnis wird damit die Versteuerung bislang gebildeter Wertsteigerungen hinausgeschoben. Die laufenden Rentenzahlungen sind beim Zahlenden steuerlich in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig, müssen beim Empfänger andererseits als sonstige Einkünfte versteuert werden. Dennoch ist dies vielfach vorteilhaft, da der Übertragende nach der Vermögensübertragung oftmals einen niedrigeren Steuersatz hat als der die Rente zahlende Übernehmer des Vermögens.
2. **Unterhaltsleistungen:** Liegen ganz ausnahmsweise Unterhaltsleistungen (Zuwendungen) vor, so dürfen diese steuerlich nicht abgezogen werden, sind aber auch beim Empfänger steuerlich unbeachtlich.
3. Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer **Gegenleistung:** In diesem Fall liegt eine entgeltliche oder teilentgeltliche Vermögensübertragung vor. Entgelt ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen. Beim Übertragenden entsteht – soweit es sich um steuergebundenes Vermögen handelt – ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn. Beim Übernehmer ergibt sich ein entsprechender Anschaffungsvorgang, sodass bei steuerrelevantem Vermögen, wie z.B. fremd vermieteten Immobilien auch eine erhöhte Abschreibungsbemessungsgrundlage gegeben ist.

In vielen Fällen wird eine **Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen** angestrebt. Voraussetzung ist, dass der Übernehmende ein besonderes Interesse an der Versorgung des Übergebers hat. Dies wird insbesondere dann angenommen, wenn der Übernehmende ein Abkömmling des Übergebers oder ein gesetzlich erbberechtigter Verwandter ist. In diesen Fällen wird grundsätzlich angenommen, dass sich die Höhe der wiederkehrenden Leistungen nicht nach dem Wert des übertragenen Vermögens, sondern nach dem Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verpflichteten bemisst. Mithin liegt dann – wenigstens teilweise – eine unentgeltliche Zuwendung vor.

#### **Hinweis:**

Das Instrument der Vermögensübergabe gegen Versorgungszusagen bietet in vielen Fällen **ganz erhebliche Steuervorteile**, ist aber an sehr enge Voraussetzungen geknüpft. Deshalb ist eine steuerliche Beratung dringend anzuraten.

Die engen Voraussetzungen für die steuerlich begünstigte Übertragung und die damit einhergehenden Risiken hinsichtlich der steuerlichen Einordnung machen es sinnvoll, vorsorglich in den Übergabeverträgen eine **Steuerklausel** zu vereinbaren, in der eine bestimmte steuerliche Folge unterstellt wird (z.B. vollumfänglicher Sonderausgabenabzug einerseits und Besteuerung als laufende Rentenzahlungen andererseits) und ein angemessener Ausgleich erfolgen soll, wenn sich die Steuerbelastung durch anderweitige Beurteilung verändert.

Die **Finanzverwaltung** hat den einschlägigen Erlass zu den Voraussetzungen für die Anerkennung von begünstigten Versorgungsleistungen und deren Rechtsfolgen mit Schreiben vom 11.3.2010 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2221/09/10004, Dok. 2010/0188949, BStBl I 2010, 227) aktualisiert. Insbesondere wurden die zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen berücksichtigt. Dieser sog.

**4. Rentenerlass** nimmt zu wichtigen Zweifelsfragen Stellung und hat in der Praxis eine äußerst hohe Bedeutung.

### **3 Begünstigte Wirtschaftseinheiten**

#### **a) Einschränkung auf unternehmerisches Vermögen**

Eine Versorgungsleistung in diesem Sinne wird von der Finanzverwaltung nur dann anerkannt, wenn eine **ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit** übertragen wird. Nach früherem Recht konnten diese Wirtschaftseinheit neben Unternehmensvermögen auch Immobilien,

Wertpapierdepots und dergleichen sein. Mit Wirkung ab dem 1.1.2008 hat der Gesetzgeber das Recht der Versorgungsleistung nun aber **auf unternehmerisches Vermögen begrenzt**.

Der **Anwendungsbereich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen** erstreckt sich im Überblick – zu Details vgl. die folgenden Gliederungspunkte – auf die Übergabe folgenden Vermögens:

- Betrieb oder Teilbetrieb,
- Anteile an gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaften und ggf. auch Teile von solchen Gesellschaftsanteilen,
- Anteile an GmbH, wenn mindestens ein 50 %iger GmbH-Anteil übergeben wird, der Übertragende Geschäftsführer der GmbH war und der Übernehmer diese Tätigkeit fortsetzt.

In diesen Fällen, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder die GmbH vom Übernehmer tatsächlich fortgeführt wird, besteht die widerlegbare Vermutung, dass es sich um ausreichend ertragbringendes Vermögen handelt.

#### **b) Begünstigter Betrieb bzw. Teilbetrieb**

Zunächst ist die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs begünstigt, sofern in diesem eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.

##### **Hinweis:**

Von einem Teilbetrieb wird dann gesprochen, wenn ein abgrenzbarer, selbständig lebensfähiger Teilbereich vorliegt. Diese rein steuerliche Abgrenzung sollte nur unter Zuhilfenahme einer steuerlichen Beratung vorgenommen werden.

#### **c) Begünstigte Mitunternehmeranteile**

Begünstigt sind Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines sog. Mitunternehmeranteils. Dies liegt bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft vor, bei der der Gesellschafter auf Grund seines unternehmerischen Risikos und seiner Einflussmöglichkeiten steuerlich als Mitunternehmer angesehen wird. Erfasst werden grundsätzlich sowohl Mitunternehmeranteile an land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen als auch an freiberuflich tätigen Gesellschaften.

##### **Hinweis:**

Ebenfalls begünstigt ist die Übertragung eines **Teils eines Mitunternehmeranteils**. Soweit sog. steuerliches Sonderbetriebsvermögen vorliegt, also z.B. ein im Eigentum des Gesellschafters stehendes Grundstück, welches der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wird, muss dieses anteilig mitübertragen werden. Besteht steuerliches Sonderbetriebsvermögen, so kann dies erhebliche Steuerrisiken verursachen, sodass vor der Übertragung dringend eine steuerliche Beratung erfolgen sollte.

Der Übertragung eines Mitunternehmeranteils steht die unentgeltliche **Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen** (was zur Gründung einer Personengesellschaft führt) gleich, sodass auch dieser Vorgang begünstigt sein kann.

Soweit aus dem Einzelunternehmen oder der Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte bezogen werden, liegt allerdings nur dann begünstigtes Vermögen vor, wenn eine **gewerbliche Tätigkeit** ausgeübt wird. Nicht begünstigt sind rein vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften. Auch nicht ausreichend ist eine gewerbliche „Prägung“, also eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG, auch wenn diese einkommensteuerlich gewerbliche Einkünfte vermittelt.

##### **Hinweis:**

Wird nur eine **vermögensverwaltende Tätigkeit** ausgeübt, so kann begünstigtes Vermögen ggf. durch einen Formwechsel in eine GmbH geschaffen werden – jedenfalls soweit die unten dargestellten Begünstigungsvoraussetzungen für die Übertragung von GmbH-Anteilen gegeben sind.

#### **d) Begünstigte GmbH-Beteiligung**

Daneben kann im Grundsatz die Übertragung von GmbH-Anteilen (einschließlich Anteilen an einer Unternehmergeellschaft oder einer der GmbH vergleichbaren Rechtsform eines anderen EU- oder

EW-Staates – nicht dagegen Anteile an einer Aktiengesellschaft) begünstigt sein. Insoweit bestehen aber ganz deutliche Einschränkungen. Voraussetzung für die begünstigte Übertragung ist,

- dass die Übertragung einer **mindestens 50 %igen Beteiligung** erfolgt und
- dass der Übertragende als **Geschäftsführer** tätig war, seine Geschäftsführertätigkeit aufgibt und der Übernehmer diese nach der Übertragung übernimmt.

**Hinweis:**

Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen ist **unerheblich, ob die GmbH eine gewerbliche Tätigkeit ausübt**. Begünstigt ist unter den obigen Voraussetzungen vielmehr auch die Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden GmbH. Somit kann Immobilien- oder Kapitalvermögen in eine GmbH eingebracht werden und die Anteile dann Gegenstand einer begünstigten Vermögensübertragung sein. Allerdings müssen die weiteren steuerlichen Folgen der Übertragung des Vermögens in die GmbH, wie die Gewerbesteuerpflicht und die Nichtanwendung der Abgeltungsteuer auf die Erträge aus dem Vermögen der GmbH bedacht werden. Daneben sind Gewinne aus Immobilienverkäufen einer GmbH unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig.

Begünstigt sind auch **Teilanteilsübertragungen**, wenn im Rahmen der gleichen Übertragung die 50 %-Hürde erreicht wird. Nicht begünstigt ist dagegen, wenn ein Erwerber in der Vergangenheit z.B. einen 30 %igen Anteil erhalten hat und dieser nun auf 50 % aufgestockt wird, da die Finanzverwaltung jeden Übertragungsvorgang einzeln betrachtet. Stufenweise vorgenommene Übertragungen werden somit nicht begünstigt.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Vater V ist alleiniger Anteilseigner einer GmbH. Im Jahr 01 überträgt dieser gegen eine lebenslange Rente einen Anteil von 30 % auf die Tochter. Im Jahr 03 wird ein weiterer Anteil über 30 % gegen Rentenzusage auf die Tochter übertragen.

Lösung: Die Übertragungen im Jahr 01 und im Jahr 03 sind separat zu betrachten. Keiner der beiden Übertragungsvorgänge erfüllt die Bedingung, dass mindestens ein 50 %-Anteil übertragen wird. Damit liegt in beiden Fällen kein begünstigter Übertragungsvorgang vor.

Auch die Zusammenrechnung der Anteile von mehreren Zuwendenden wird nicht akzeptiert.

**Beispiel:**

Sachverhalt: An einer GmbH sind die Ehegatten V und M zu je 50 % beteiligt. Diese übertragen jeweils gegen Versorgungszusage einen Anteil von 25 % auf den Sohn.

Lösung: Der Sohn erhält zwar insgesamt eine 50 %ige Beteiligung, da die Übertragungsvorgänge nicht zusammen, sondern getrennt betrachtet werden, liegt aber keine begünstigte Übertragung vor.

**Hinweis:**

Die Mindestbeteiligungsquote ist eine wesentliche Hürde, welche besonderer Beachtung bedarf. Im Einzelfall können **Gestaltungen** helfen, um diese Hürde zu überwinden. So reicht es in der Regel aus, wenn der nicht 50 % erreichende Anteil in einer anderen begünstigten Einheit wie einer GmbH gehalten wird, deren Anteile dann übertragen werden.

Hinsichtlich der Fortführung der **Geschäftsführertätigkeit** durch den Übernehmer erkennt es die Finanzverwaltung an, wenn er bereits vor der Übertragung Geschäftsführer der Gesellschaft war. Dies kommt der Praxis entgegen, da sich der Übernehmer regelmäßig zunächst als Geschäftsführer „bewähren“ muss, bevor eine Übertragung erfolgt. Allerdings muss der Übergeber seine bisherige Geschäftsführungstätigkeit zwingend vollständig aufgeben.

**Hinweis:**

Die Finanzverwaltung lässt es allerdings zu, wenn der Übergeber nach der Anteilsübergabe für die GmbH „in anderer Weise als der eines Geschäftsführers tätig“ bleibt. Möglich ist damit eine einfache Angestelltentätigkeit oder auch die Tätigkeit als Berater.

Gleichsam bedarf es der dauernden Geschäftsführertätigkeit des Übernehmers für die Gesellschaft, damit die Finanzverwaltung die Abzugsfähigkeit der geleisteten Versorgungszahlungen als Sonderausgaben beim Übernehmer dauerhaft anerkennt.

**Hinweis:**

Ausreichend dürfte sein, dass der Übernehmer zum Geschäftsführer bestellt ist. Unmaßgeblich ist hingegen, ob dieser für seine Tätigkeit ein Gehalt bezieht.

Werden GmbH-Anteile übertragen, ohne dass die strengen Voraussetzungen erreicht werden, so liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. D.h. der Übertragende realisiert einen zu versteuernden Gewinn aus der Übertragung der Anteile, wobei als Veräußerungserlös der Barwert der Versorgungsleistungen angesetzt werden dürfte. Die Rentenzahlungen wären dann als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen einzustufen.

**Hinweis:**

Welche Steuerzahlungen sich bei Annahme eines entgeltlichen Geschäfts ergeben, kann nur für den Einzelfall ermittelt werden.

**e) Übertragung von anderem Vermögen (Privatvermögen)**

Konsequenz der Neuregelungen ab 1.1.2008 ist, dass aus dem Anwendungsbereich der steuerbegünstigten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die **Übergabe von Immobilienvermögen und von Kapitalvermögen** des Privatvermögens herausgefallen ist. Wird solches Vermögen gegen Vereinbarung einer lebenslänglichen Rentenzahlung übergeben, so liegt für den **Übernehmer** ein Anschaffungsvorgang vor. Die Rentenzahlungen sind steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen. Der enthaltene Zinsanteil kann als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sein, so z.B. bei der Übertragung einer vermieteten Immobilie.

Auf Seiten des **Übergebers** führt die Übergabe nicht begünstigten Vermögens, wie bei nicht selbst genutzten Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung und bei wesentlichen GmbH-Beteiligungen zu einem Veräußerungsgewinn, wenn das Vermögen steuerlich verhaftet ist.

**Hinweis 1:**

Als **Alternative** zur Übergabe gegen lebenslängliche Rentenzahlungen kann die Übertragung gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs in Erwägung gezogen werden. Dies führt bei entsprechender Ausgestaltung dazu, dass die laufenden Erträge – z.B. aus der übertragenen Immobilie – weiterhin dem Übertragenden zustehen. Somit ist nicht nur die Absicherung des Übertragenden gewährleistet, sondern oftmals werden auch positive Steuersatzeffekte erzielt, da unverändert der Nießbrauchsberechtigte und nicht der Eigentümer den Ertrag versteuern muss.

**Hinweis 2:**

Wird **gleichzeitig begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen** übertragen, so ist für die Zuordnung der Versorgungsleistung die konkrete Vereinbarung im Übertragungsvertrag maßgeblich. Die Finanzverwaltung räumt den Betroffenen dabei einen sehr weiten Gestaltungsspielraum ein und beanstandet es nicht, wenn die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang der Übertragung des begünstigten Vermögens zugeordnet werden.

**f) Umstrukturierungsfälle**

Auch die Übertragung von nicht begünstigtem Immobilienvermögen oder Barvermögen mit der Verpflichtung, dieses Vermögen in Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile oder begünstigte GmbH-Beteiligungen **umzuschichten** ist – entgegen früherem Recht – nicht mehr begünstigt.

Die steuerliche Sonderbehandlung der Versorgungszahlungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen wird grundsätzlich nur so lange gewährt, wie das begünstigt übertragene Vermögen behalten wird. Im **Veräußerungsfall** geht damit die Begünstigung für die Zukunft verloren.

**Hinweis:**

Die Finanzverwaltung erkennt allerdings an, wenn im Veräußerungsfall der Erlös zeitnah in grundsätzlich begünstigtes Vermögen reinvestiert wird.

Zu beachten ist, dass in **Umwandlungsfällen** im Detail Risiken für die Anerkennung begünstigter Versorgungsleistungen liegen.

**4 Dauer der Versorgungsleistungen**

Weiterhin ist zu beachten, dass **nur noch Versorgungsleistungen auf Lebenszeit** des Empfängers als Sonderausgaben beim Verpflichteten anerkannt werden.

#### **Hinweis:**

Spätere Änderungen der Versorgungsleistung werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie einer veränderten Versorgungsbedürftigkeit des Übergebers oder einer veränderten Leistungsfähigkeit des Übernehmers Rechnung tragen.

**Nicht begünstigt** sind dagegen z.B. Mindestzeitrenten, abgekürzte Leibrenten oder dauernde Lasten. In diesen Fällen wird eine Gegenleistung angenommen und es liegt ein (ggf. teilentgeltliches) Veräußerungsgeschäft vor.

### **5 Anforderungen an den Vertrag**

Typischerweise (aber nicht zwingend) erfolgen Vermögensübertragungen durch Versorgungszusage zur vorweggenommenen Erbfolge durch eine einzelvertragliche Regelung unter Lebenden. Für den Übergabevertrag sind die jeweiligen **Formvorschriften** einzuhalten. Bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist keine besondere Form vorgesehen, wobei eine schriftliche Vereinbarung dringend zu empfehlen ist. Die Übertragung von GmbH-Anteilen bedarf der notariellen Beurkundung.

In dem **Übergabevertrag** sind die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar zu regeln. Dies gilt insbesondere für den Umfang des übertragenen Vermögens und die Versorgungsleistung nach Art, Höhe und Zahlungsweise. Ggf. ist eine sog. Steuerklausel aufzunehmen.

#### **Hinweis:**

Wie generell bei Gestaltungen unter nahen Angehörigen wird für die steuerliche Anerkennung von Vermögensübertragungen gegen **Versorgungsleistungen eine klare rechtswirksame und ernsthafte Vereinbarung gefordert**, die tatsächlich durchgeführt wird. Rückwirkende Vereinbarungen werden nicht anerkannt, es sei denn, die Rückwirkung hat lediglich „technische Bedeutung“ und erfolgt für kurze Zeit.

### **6 Anwendung auf Altfälle**

Die neue Gesetzesfassung und der auf dieser basierende 4. Rentenerlass gilt **im Grundsatz nur für Vermögensübertragungen, die nach dem 31.12.2007 erfolgt sind**. Für bis zu diesem Datum erfolgte Übertragungen gilt das frühere Recht im Regelfall fort. Somit sind Vermögensübertragungen, die bis zu diesem Datum erfolgt sind, weiterhin steuerlich begünstigt, auch wenn diese die engeren Voraussetzungen des neuen Rechts nicht erfüllen.

#### **Hinweis:**

**Ausnahmsweise** gilt auch für bis zum 31.12.2007 vereinbarte Übertragungen nunmehr das strengere neue Recht, wenn insbesondere Geld- oder Wertpapiervermögen übertragen wurde und das übertragene Vermögen zur Tilgung von Schulden eingesetzt wird, mit dem die Anschaffung oder Herstellung von ausreichend ertragbringendem Vermögen finanziert wird. Dies sollte im Einzelfall genau geprüft werden.

### **7 Schenkungsteuer**

Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist ein der Schenkungsteuer unterliegender Vorgang. Im Ergebnis fällt dennoch aus folgenden Gründen **oftmals keine Schenkungsteuer** an:

- Die übernommenen Unterhaltsleistungen werden schenkungsteuerlich als Gegenleistung gewertet und mindern daher den schenkungsteuerlichen Wert.
- Genutzt werden können die persönlichen Freibeträge, soweit diese nicht bereits durch Schenkungen innerhalb der letzten zehn Jahre aufgebraucht wurden.
- Für Betriebsvermögen und GmbH-Anteile kommen unter bestimmten Bedingungen umfangreiche Begünstigungen – bis hin zur vollständigen Freistellung der Übertragung – in Betracht.