



PRAXISLEITFADEN

FAMILIENUNTERNEHMEN UND BESTEUERUNG

TEIL 1: INLAND

von
Rainer Kirchdörfer
Bertram Layer
Andrea Seemann

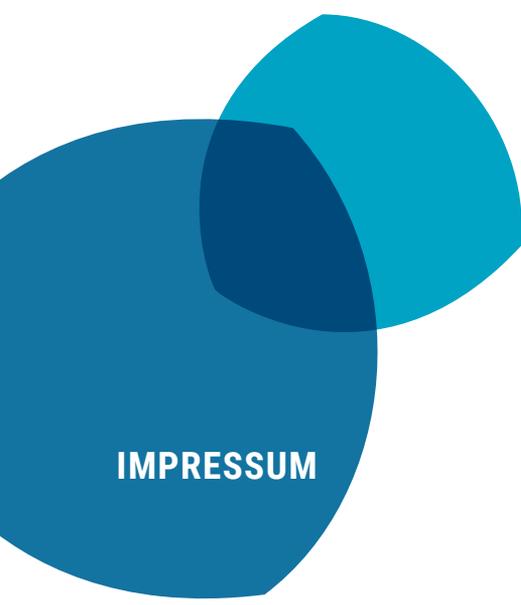


HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ
RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER



WITTENER INSTITUT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN

UNIVERSITÄT
WITTEN/HERDECKE



IMPRESSUM

VERANTWORTLICH:

Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)
Universität Witten/Herdecke
Prof. Dr. Tom A. Rösen
Prof. Dr. Marcel Hülsbeck
Alfred-Herrhausen-Straße 50
58448 Witten

Redaktion: Monika Nadler

Gestaltung: Designbüro Schönfelder GmbH, Essen

Foto: Getty Images

Hinweis: Soweit personenbezogene Bezeichnungen in männlicher Form aufgeführt sind, beziehen sich diese auf alle Geschlechter in gleicher Weise.

ISSN (Print) 2626-3424

ISSN (Online) 2626-3432

Stand: Mai 2019

INHALT

| | |
|---|-----------|
| 1. Einführung | 4 |
| 2. Die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl im Familienunternehmen | 5 |
| 2.1 Rechtsformen und deren Besteuerung im Überblick..... | 5 |
| 2.2 Die Besonderheiten der Besteuerung von Personengesellschaften..... | 12 |
| 2.3. Belastungsvergleich zwischen einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft | 13 |
| 2.4 Besteuerung im Verkaufsfall..... | 16 |
| 2.5 Verrechnung von Verlusten | 19 |
| 2.6 Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen zwischen Kapitalgesellschaften..... | 19 |
| 3. Steuern in der Unternehmensnachfolge | 23 |
| 3.1 Ertragsteuer..... | 23 |
| 3.2 Erbschaftsteuer | 23 |
| 3.3 Gestaltungsmöglichkeiten/Erbschaftsteuerplanung | 26 |
| 4. Umwandlung/Umstrukturierung von Familienunternehmen | 28 |
| 4.1 Überblick über die Vorschriften des UmwStG | 32 |
| 4.2 Überblick über die im Rahmen von Umstrukturierungen einschlägigen Normen des Einkommensteuergesetzes | 35 |
| 4.3 Ergänzende Hinweise..... | 35 |
| 5. Aktuelle Themen | 36 |
| 5.1 Tax Compliance..... | 36 |
| 5.2 Forschung und Entwicklung..... | 37 |
| 5.3 Ausblick: gesetzgeberischer Handlungsbedarf..... | 37 |
| 6. Literatur | 38 |
| Kontakt | 39 |

1 | EINFÜHRUNG

Die Bedeutung der Familienunternehmen für den Wirtschaftsstandort Deutschland ist umfassend untersucht.¹ Je nach begrifflicher Definition und erkenntnisleitendem Interesse sind zirka 85 bis 90 Prozent aller Unternehmen in Deutschland Familienunternehmen. Über die Hälfte der in der Privatwirtschaft beschäftigten Personen arbeiten in Familienunternehmen. Mehr als 80 Prozent der Personengesellschaften sowie knapp weniger der GmbHs und selbst etwa 35 Prozent der Aktiengesellschaften sind Familienunternehmen.² Familienunternehmen tragen auch in erheblichem Maße zum Steueraufkommen in Deutschland bei. Nach einer Studie lag das Steueraufkommen der deutschen Familienunternehmen in den Jahren 2009 bis 2013 im Durchschnitt bei zirka 41,7 Prozent der gesamten Ertragsteuereinnahmen. Wenn die Gesellschafterebene mit einbezogen wird, werden Familienunternehmen im Durchschnitt mit einem Steuersatz in der Größenordnung von zirka 40 Prozent belastet.

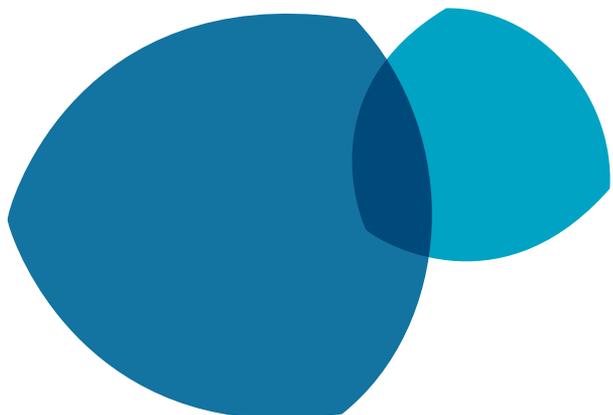
Familienunternehmen sind naturgemäß tief am Standort Deutschland verwurzelt. Daher trifft sie eine im internationalen Vergleich hohe deutsche Ertragsbesteuerung besonders hart. Nachdem die Steuern in den vergangenen Jahren in vielen anderen Ländern reformiert wurden, hat Deutschland zwischenzeitlich ein im internationalen Vergleich wieder sehr hohes Steuerniveau erreicht. Hinzu kommt die „Übererfüllung“ internationaler Verpflichtungen durch die zusätzliche Einführung unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerergestaltungen.

Unternehmerische Entscheidungen sollten freilich vom Markt und nicht von steuerlichen Rahmen-

bedingungen bestimmt werden. Dies gilt sowohl für Entscheidungen im operativen Tagesgeschäft als auch für die Entscheidung, wann und in welcher Art und Weise die Unternehmensnachfolge auf Gesellschafterseite eingeleitet wird. Die Praxis belegt jedoch anderes: Bei einer Vielzahl von operativen Entscheidungen haben steuerliche Erwägungen einen hohen Stellenwert.

Ziel dieses Leitfadens ist die Vermittlung eines Überblicks über die Besteuerungssituation von Familienunternehmen bei verschiedenen inländischen Geschäftsvorgängen. Betrachtet wird zum einen die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl. Dabei wird der Blick im Ertragsteuerrecht ausschließlich auf gewerbliche Einkünfte gerichtet sein; nicht dargestellt werden rein vermögensverwaltende Tätigkeiten von Unternehmen. Einblick gewährt werden soll zudem in die mit der Unternehmensnachfolge verbundenen Steuerfolgen. Ferner wird eine Übersicht über die Möglichkeiten einer Umstrukturierung von Familienunternehmen und die damit verbundene steuerliche Situation vermittelt.

Die Besteuerung von Familienunternehmen bei Geschäftsvorgängen mit *Auslandsbezug* wird in einem eigenen Praxisleitfaden dieser Reihe dargestellt. Betrachtet wird dort u. a. die Besteuerungssituation in verschiedenen Ländern, die sich derzeit durch Steuerreformen erheblich verändert. Ferner werden die Grundzüge der internationalen Besteuerung dargelegt und daraus auch Empfehlungen für die in steuerlicher Hinsicht optimierte Unternehmensstruktur abgeleitet. Und schließlich werden Fragestellungen und Gestaltungshinweise in Verbindung mit dem Wegzug von Gesellschaftern ins Ausland aufgezeigt.³



¹ Vgl. z. B. die Studie der Stiftung Familienunternehmen (2017) m. w. N.

² Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2016).

³ Siehe hierzu WIFU-Praxisleitfaden „Familienunternehmen und Besteuerung. Teil 2: Ausland“.

2 | DIE BEDEUTUNG DER STEUERN BEI DER RECHTSFORMWAHL IM FAMILIENUNTERNEHMEN

Den ersten Schwerpunkt bilden die Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften.⁴

2.1 | RECHTSFORMEN UND DEREN BESTEUERUNG IM ÜBERBLICK

Das folgende Schaubild gibt einen Überblick über die in Deutschland gängigen Rechtsformen. Bei den Sonderformen spielen in der Praxis insbesondere die Betriebsaufspaltung und die Kapitalgesellschaft & Co. KG (häufigste Form: GmbH & Co. KG) eine bedeutende Rolle. Bei der Betriebs-

aufspaltung ist zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen zu unterscheiden. Im Regelfall wird das Besitzunternehmen als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft geführt, während das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird. Die Kapitalgesellschaft & Co. KG kommt in der Praxis meist dergestalt vor, dass die persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft eine Komplementär-GmbH ist, die an der Kommanditgesellschaft selbst wiederum *vermögensmäßig nicht beteiligt* ist. In diesem Fall sind die Kommanditisten zu 100 Prozent am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Im Hinblick auf Besteuerungsfolgen entspricht eine so strukturierte GmbH & Co. KG weitgehend der reinen Personengesellschaft.

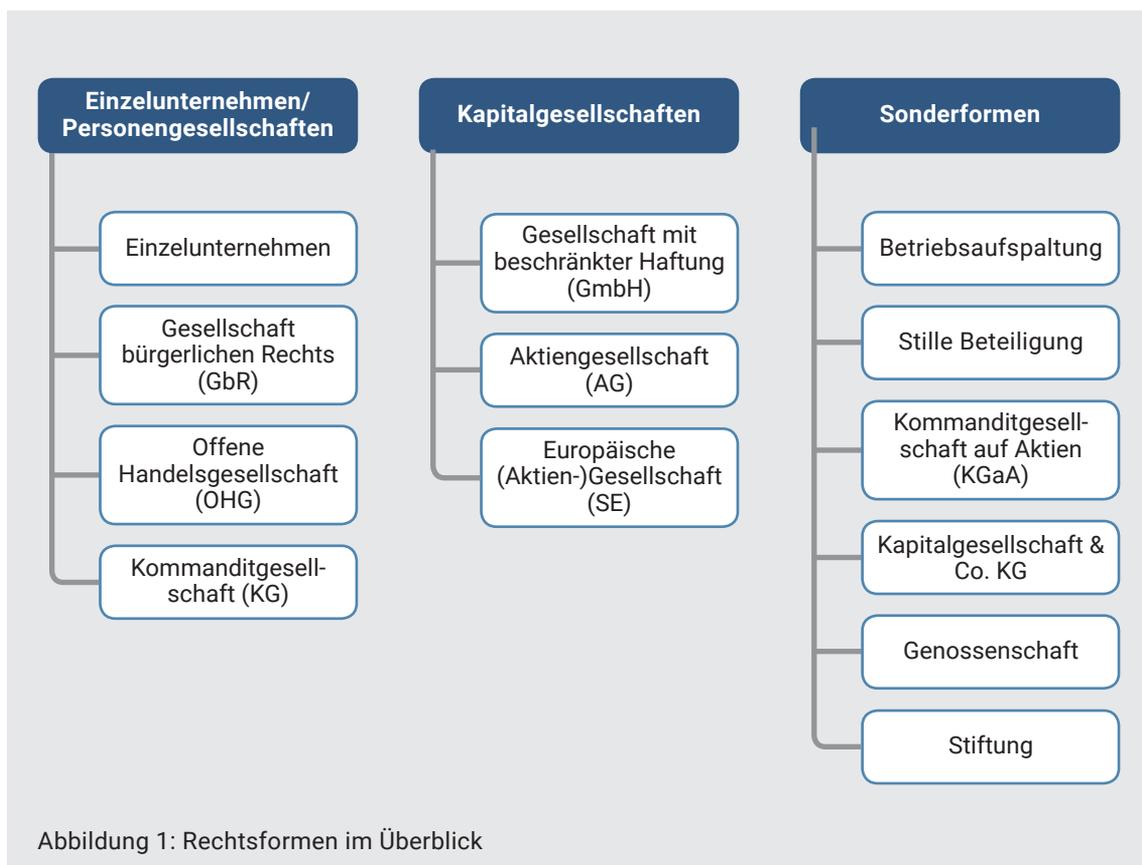


Abbildung 1: Rechtsformen im Überblick

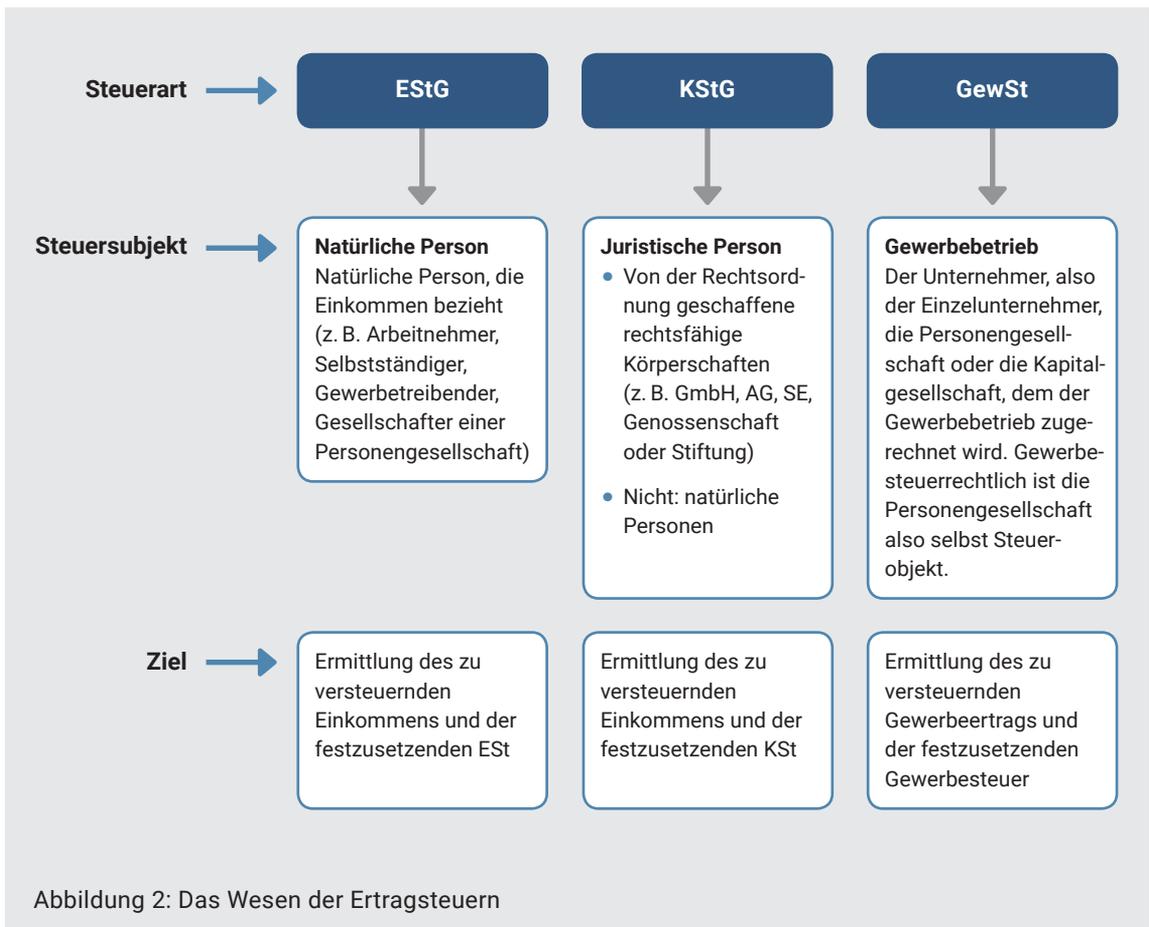
⁴ Vgl. z. B. die Studie der Stiftung Familienunternehmen (2017) m. w. N.

Zwischen Personengesellschaften und Körperschaften (im Wesentlichen Kapitalgesellschaften) bestehen erhebliche Besteuerungsunterschiede. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die beiden wichtigsten Ertragsteuerarten, nämlich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Während die Einkommensteuer nur natürliche Personen trifft, belastet die Körperschaftsteuer Körperschaften, deren wichtigste Vertreter die Kapitalgesellschaften, aber auch die Genossenschaft und die Stiftung, sind. Hinzu kommt als wichtige Ertragsteuer die Gewerbesteuer, die den Gewerbeertrag unabhängig davon besteuert, ob er im Betrieb einer Personengesellschaft oder im Betrieb einer Kapitalgesellschaft entsteht. Damit ist hinsichtlich der *Gewerbesteuer* die Personengesellschaft gleicher-

maßen wie die Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt anzusehen. Das in der Einkommensteuer geltende Transparenzprinzip der Personengesellschaft erstreckt sich nicht auf die Gewerbesteuer.

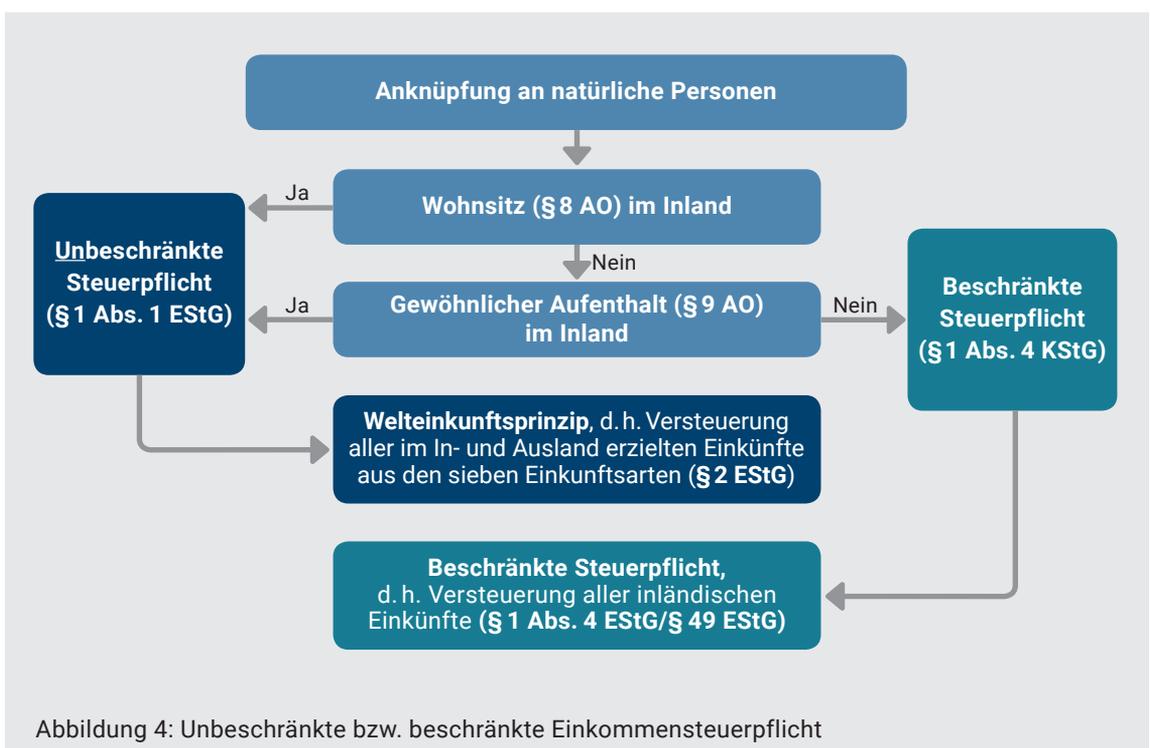
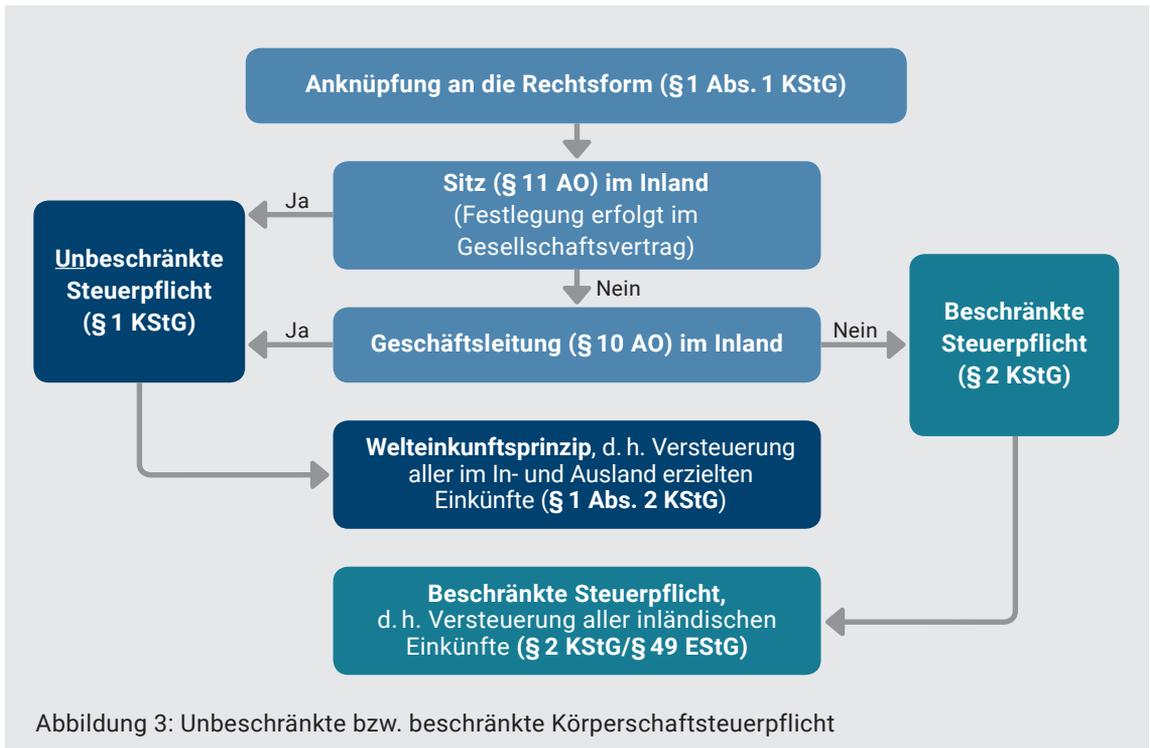
Damit ist ein wesentliches Steuerprinzip im Einkommensteuerrecht der Personengesellschaft angesprochen, nämlich das Transparenzprinzip. Das im Einkommensteuerrecht verankerte Transparenzprinzip besagt, dass eine Personengesellschaft selbst kein einkommensteuerpflichtiges Subjekt und insofern für die Besteuerung „transparent“ ist.

Die folgende Abbildung zeigt zunächst das Wesen von Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer:



Sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Einkommensteuer kennen eine unbeschränkte (Körperschaft-/Einkommensteuer-)Steuerpflicht und eine beschränkte (Körperschaft-/Einkommen-

steuer-)Steuerpflicht. Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der jeweiligen unbeschränkten bzw. beschränkten Steuerpflicht ergeben sich aus den nachfolgenden beiden Schaubildern.



Die wesentlichen Besteuerungsunterschiede bei Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zwischen Einzelunternehmen/Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaft andererseits sind in Abbildung 5 im Überblick nochmals dargestellt.

Die Gewerbesteuer ist eine Ertragsteuer. Besteuerungsgegenstand ist der aus gewerblichen Einkünften resultierende Gewerbeertrag. Die Gewerbesteuer ist eine der umstrittensten und meist kritisierten Steuern im deutschen Steuersystem.

Kritikpunkte sind unter anderem die großen regionalen Unterschiede bei den Hebesätzen (von 200 bis 900 Prozent), der Ausschluss verschiedenster Einkünfte (z. B. aus freiberuflicher Tätigkeit) von der Gewerbesteuer sowie die Hinzurechnung von Aufwendungen des Unternehmens zum Gewerbeertrag.

Die Gewerbesteuer wird als sogenannte Real- bzw. Objektsteuer rechtsformunabhängig erhoben. Das Aufkommen steht nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zu.

| | Einzelunternehmen/ Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft |
|---|--|---|
| Einkommen- bzw. Körperschaftsteuertarif (ohne Solidaritätszuschlag und ohne Kirchensteuer) | <p>Das Einzelunternehmen bzw. die Personengesellschaft selbst sind nicht Einkommensteuersubjekt (Transparenzprinzip): Die hinter der Personengesellschaft stehenden Personen werden besteuert. Ist dies eine natürliche Person, gilt EStG, ist dies eine Körperschaft, gilt KStG.</p> <p>Der Unternehmer/Gesellschafter wird, soweit er als natürliche Person Einkommensteuersubjekt ist, mit bis zu 45 % Einkommensteuer auf „seinen Gewinnanteil“ belastet.</p> <p>Soweit Gesellschafter der Personengesellschaft ein Körperschaftsteuersubjekt (z. B. eine GmbH) ist, wird „dessen Gewinnanteil“ mit Körperschaftsteuer belastet.</p> | <p>Die Kapitalgesellschaft selbst ist Körperschaftsteuersubjekt: Der Gewinn der Kapitalgesellschaft wird mit 15 % KSt belastet → § 23 KStG</p> <p>Schüttet die Kapitalgesellschaft ihren Gewinn an ihre Gesellschafter aus, so haben die Gesellschafter diesen, soweit sie <i>Einkommensteuersubjekt</i>, insbesondere also natürliche Personen sind, mit bis zu 45 % zu versteuern (§ 32a EStG). Die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft unterliegen, soweit sie natürliche Personen sind, jedoch im Ergebnis einem günstigeren ESt-Steuersatz, weil auf Dividenden an natürliche Personen entweder die Abgeltungsteuer (§ 20 EStG; § 32d EStG) oder das Teileinkünfteverfahren (§ 32d II Nr. 3 EStG) Anwendung findet.</p> <p>Ist Empfänger der Dividenden wiederum eine Körperschaft, so gilt Abbildung 12.</p> |
| Gewerbesteuer: Gewerbesteuer-schuld = Steuermesszahl x Hebesatz x Gewerbeertrag | <p>Gewerbesteuerlicher Freibetrag EUR 24.500,00 → § 11 GewStG</p> <p>Steuermesszahl 3,5% → § 11 GewStG</p> <p>Hebesatz variiert je nach Gemeinde zwischen 200% und 900%.</p> <p>Die Gewerbesteuer wird auf die Einkommensteuerschuld angerechnet → § 35 EStG.</p> | <p>Die Kapitalgesellschaft erhält keinen gewerbesteuerlichen Freibetrag.</p> <p>Steuermesszahl 3,5%</p> <p>Hebesatz variiert je nach Gemeinde zwischen 200% und 900%.</p> <p>Eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer erfolgt nicht.</p> |

Abbildung 5: Rechtsformvergleich bei der Unternehmensbesteuerung (gewerbliche Einkünfte)

Bisherige Versuche, die Gewerbesteuer abzuschaffen, blieben erfolglos. Durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) im Jahre 2000 ist es zumindest zu einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gekommen, sodass bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer (je nach Hebesatz) weitestgehend beseitigt wurde. Bei den Kapitalgesellschaften wurde eine Doppelbelastung mit KSt und GewSt wirtschaftlich dadurch verhindert, dass der KSt-Satz auf 15 Prozent reduziert wurde.

Zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Belastung ist zunächst der *Gewerbeertrag* zu bestimmen. Basis hierfür bildet der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG ermittelte Gewinn, vermehrt und

vermindert um *Hinzurechnungen* und *Kürzungen*. Dabei rechnet bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nur der aus dem laufenden Gewerbebetrieb entstehende Erfolg zum Gewerbeertrag. Außerordentliche Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bleiben im Regelfall ausgenommen.

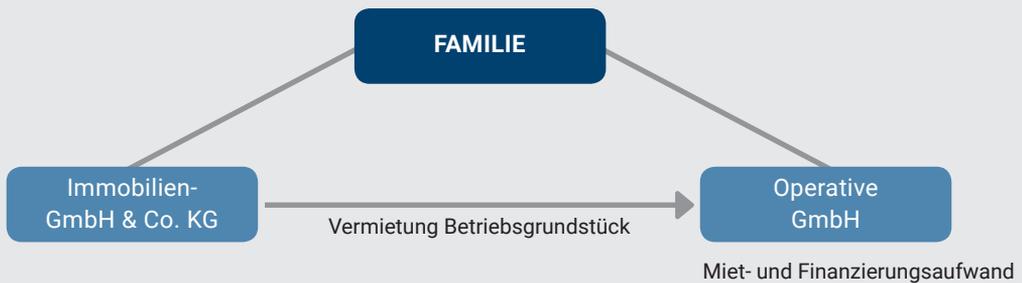
Um die „objektive Ertragskraft“ eines Betriebs zu bestimmen, werden sodann für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Steuerbemessungsgrundlage vorgenommen. Einen Überblick über in der Praxis wichtige Hinzurechnungsvorschriften gibt die nachfolgende tabellarische Übersicht.

| HINZURECHNUNGSTATBESTAND (§ 8 NR. 1 GEWSTG) | RECHTSLAGE SEIT 2010 |
|---|----------------------|
| Entgelte für Schulden | 25% |
| Renten und dauernde Lasten | 25% |
| Gewinnanteile stiller Gesellschafter | 25% |
| Miet- und Pachtzinsen (bewegliche Wirtschaftsgüter) | 5% ⁵ |
| Miet- und Pachtzinsen (unbewegliche Wirtschaftsgüter) | 12,5% ⁵ |
| Überlassung von Rechten (Lizenzen) | 6,25% |

Abbildung 6: Hinzurechnungsvorschriften (§ 8 GewStG)

⁵ unabhängig von Gewerbesteuerpflicht des Empfängers

Diese Hinzurechnungen können dazu führen, dass ein Unternehmen, das bilanziell keinen Ertrag ausweist, dennoch einen Gewerbeertrag zu versteuern hat. Das nachfolgende Beispiel soll dies verdeutlichen:



a) Operative GmbH – Ausgangsdaten des Jahres 2006:

| | |
|--|-------------|
| Ergebnis vor Mieten und Zinsen | 5.500.000 € |
| ./. Mietzahlungen an Immobilien GmbH & Co. KG | 3.500.000 € |
| ./. Mietzahlungen an Dritte (Immobilien) | 800.000 € |
| ./. Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter | 300.000 € |
| ./. Lizenzgebühren | 200.000 € |
| ./. Zinsaufwand | 700.000 € |
| <i>davon kurzfristige Finanzierungen</i> | 500.000 € |
| <i>davon Dauerschuldzinsen</i> | 200.000 € |
| + Zinsertrag | 0 € |
| = Jahresüberschuss (vor Steuern) | 0 € |

b) Steuerbelastung Operative GmbH:

Ermittlung der Körperschaftsteuer

| | |
|-----------------------------------|-----|
| Jahresüberschuss (vor Steuern) | 0 € |
| Zinsschranke greift nicht | |
| Bemessungsgrundlage KSt vorläufig | 0 € |

Gewerbesteuer

| | |
|-------------------------------|------------------|
| Bemessungsgrundlage KSt | 0 € |
| + Zurechnungen Zinsen | 175.000 € |
| + Zurechnung Mieten | 537.500 € |
| + Zurechnung Leasingraten | 15.000 € |
| + Zurechnung Lizenzgebühren | 12.500 € |
| ./. Freibetrag (vereinfacht) | 25.000 € |
| = Bemessungsgrundlage GewSt | 715.000 € |
| GewSt (Hebesatz: 400 %) | 100.100 € |
| Bemessungsgrundlage KSt | 0 € |
| KSt | 0 € |
| SolZ | 0 € |
| Steuerbelastung gesamt | 100.100 € |

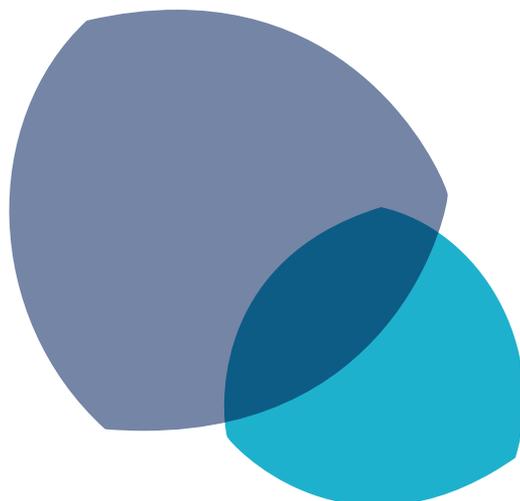
Abbildung 7: Auswirkungen der Hinzurechnungsvorschrift § 8 Nr. 1 GewStG

Vorstehendes Beispiel zeigt, dass die operative GmbH trotz eines körperschaftsteuerlichen Nullergebnisses aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften eine nicht unerhebliche Gewerbesteuerbelastung zu tragen hat.

Um die Gewerbesteuerbelastung zu ermitteln, ist der um die Hinzurechnungen und Kürzungen bereinigte Gewerbeertrag mit dem *Steuersatz von 3,5 Prozent (Steuermesszahl)* zu multiplizieren. Daraus resultiert der sogenannte Gewerbesteuermessbetrag.

Dieser Gewerbesteuermessbetrag wird dann mit dem jeweiligen *Hebesatz* der Gemeinde, in der sich der Betrieb befindet, multipliziert. Werden in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhalten, so ist der Gewerbesteuermessbetrag auf die Gemeinden nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zu zerlegen.

Durch die sehr unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden (mindestens 200 Prozent, einzelne Gemeinden, wie z. B. Duisburg oder Oberhausen, erheben Sätze von über 500 Prozent) ergeben sich je nach Gemeinde sehr unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungen:



BEISPIEL FÜR EINE KAPITALGESELLSCHAFT:

Bei einem Hebesatz von 400% und einem Steuersatz von 3,5%:

14% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% x 5,5%) 29,825%

Bei einem Hebesatz von 500% und einem Steuersatz von 3,5%:

17,5% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% x 5,5%) 33,325%

Bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften wird die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, allerdings maximal bis zu einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von 380 Prozent (§ 35 Abs. 1 EStG). Liegt der gewerbesteuerliche Hebesatz in der Gemeinde über 380 Prozent, so ist die beim Einzelunternehmen/der Personengesellschaft angefallene Gewerbesteuer nicht mehr in vollem Umfang anrechenbar.

2.2 | DIE BESONDERHEITEN DER BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN

V ielfach ist nicht bekannt, dass die Personengesellschaft – insbesondere auch die GmbH & Co. KG – nur zivilrechtlich, nicht jedoch einkommensteuerrechtlich als quasi eigene Rechtspersönlichkeit existiert. Das Einkommensteuerrecht zerlegt nämlich im Widerspruch zum realen Lebenssachverhalt das Unternehmen der Personengesellschaft – vereinfacht ausgedrückt – in fiktive, ihren jeweiligen Gesellschaftern (steuerlich bei gewerblichen Einkünften Mitunternehmer genannt) zuzurechnende Einzelbetriebe. Jeder Gesellschafter besitzt – stark vereinfacht – steuerlich sein eigenes Unternehmen. Damit stellt die Steuerbilanz der Personengesellschaft – wiederum vereinfacht ausgedrückt – eine Zusammenfassung der Einzelbilanzen ihrer Gesellschafter-Unternehmen dar. Aus dieser lebensfremden Fiktion – früher plakativ, aber sehr verständlich als „Bilanzbündeltheorie“ bezeichnet – ergeben sich erhebliche steuerliche Konsequenzen, von denen Kapitalgesellschaften unberührt bleiben. Nur derjenige, der diese Konsequenzen kennt, kann auch ermessen, warum eine grundlegende Reform der Ertragsbesteuerung in Deutschland so schwer umzusetzen ist.

Einzelunternehmer:

Beim Einzelunternehmer ist für den außenstehenden Dritten nicht erkennbar, welche Gegenstände des Vermögens des Einzelunternehmers zum Unternehmen gehören und welche ausschließlich den privaten Zwecken des Einzelunternehmers dienen. Eine Unterscheidung ist handelsrechtlich auch nicht erforderlich, weil der Einzelkaufmann bekanntlich für alle seine Geschäftsverbindlichkeiten mit seinem gesamten Vermögen – also sowohl mit dem Betriebs- als auch mit dem Privatvermögen – haftet. Zum Zweck der Besteuerung muss jedoch zwischen Privat- und Betriebsvermögen unterschieden werden. Auf Gegenstände des Betriebsvermögens können – anders als auf die des Privatvermögens – beispielsweise steuerrelevante Abschreibungen vorgenommen werden, ihr Verlust oder ihre Zerstörung führt zu einem steuerlich abzugsfähigen Aufwand, ihre Veräußerung ist steuerpflichtig. Der Fiskus muss daher wissen, was privat und was

betrieblich ist. Diese Unterscheidung ergibt sich beim Einzelunternehmer allein aus der Buchhaltung und aus der Bilanz seiner Firma.

Personengesellschaft:

Bei der Personengesellschaft ist der Sachverhalt komplexer. Zivilrechtlich gibt es die Personengesellschaft und es gibt ihre Gesellschafter. Ertrag und Aufwand entstehen in der Regel zwar in der (Buchhaltung der) Personengesellschaft selbst. Ertrag und Aufwand, der wirtschaftlich mit der Beteiligung an der Personengesellschaft im Zusammenhang steht, spielen sich aber auch in der persönlichen Sphäre des Gesellschafters ab, stehen also zunächst buchhalterisch außerhalb der Vermögenssphäre der Gesellschaft selbst. So befindet sich das Betriebsgebäude oft im privaten Eigentum eines Gesellschafters oder ein Gesellschafter stellt dem Unternehmen ein ihm privat gehörendes Patent zur Verfügung.

Weitere Beispiele hierfür sind: Dem Gesellschafter entsteht im Zusammenhang mit der Firma ein nur ihn persönlich treffender Aufwand, etwa aus der Finanzierung des Erwerbs seiner Beteiligung an der Gesellschaft, oder er schuldet Zinsen aus der persönlichen Refinanzierung eines Darlehens, welches er der Personengesellschaft gegeben hat. All diese Vorgänge müssen zusätzlich zu dem unmittelbaren anteiligen Gewinn oder Verlust, der dem Gesellschafter aus der Gesellschaft zugerechnet wird, bei dem betreffenden Gesellschafter ertragsteuerlich erfasst werden. Dem dient die sogenannte steuerliche Sonderbilanz, die ergänzend neben die Bilanz der Personengesellschaft tritt. Mittels der Sonderbilanz werden also die sich für den Gesellschafter aus der Bilanz der Personengesellschaft selbst ergebenden anteiligen Gewinne für steuerliche Zwecke korrigiert. Ihm persönlich zufließende Erträge, die mit dem Betrieb zusammenhängen, beispielsweise Mieterträge aus einem ihm gehörenden, an die Gesellschaft vermieteten bebauten Grundstück, werden seinem anteiligen Unternehmensgewinn aus der Bilanz der Gesellschaft zugeschlagen. Ihn im Zusammenhang mit dem Betrieb persönlich treffender Aufwand, wie etwa – um im gerade gezeigten Beispiel zu bleiben – Abschreibungen auf sein privates, der Firma vermietetes Gebäude, vermindern seinen betrieblichen Gewinnanteil. In der Konsequenz dieser Sicht liegt es, dass schuldrechtliche Beziehungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft zu

einer Gesellschaft (z. B. Mietverträge, Darlehensverträge, Anstellungsverträge usw.) einkommensteuerlich so behandelt werden, als seien es Einnahmen bzw. Ausgaben des Betriebes (also stets gewerbliche Einkünfte) und nicht solche des privaten Bereichs des Unternehmers (also nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen).

Einem der Sonderbilanz vergleichbaren Zweck dient die sogenannte Ergänzungsbilanz. Eine Ergänzungsbilanz wird beispielsweise dann erforderlich, wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Beteiligung käuflich erworben hat. In der Regel zahlt der Erwerber hierfür nicht exakt den steuerlichen Buchwert der Beteiligung, sondern einen über oder unter dem steuerlichen Buchwert des ausscheidenden Gesellschafters liegenden Preis. Die Differenz zwischen dem Buchwert der übernommenen Beteiligung und dem gezahlten Kaufpreis sind für den Käufer – sofern mehr als der Buchwert bezahlt wird – zusätzliche Anschaffungskosten, die er auf die einzelnen (erworbenen) Wirtschaftsgüter des (teilweise) erworbenen Unternehmens bzw. auf den Firmenwert aufzuteilen und in seiner Ergänzungsbilanz zu erfassen hat. Solche „Mehrwerte“ aus der Ergänzungsbilanz führen – soweit sie auf abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter entfallen – zu zusätzlichen Abschreibungen des Erwerbers, die die Mitgesellschafter nicht betreffen, die aber den (zu versteuernden) Gewinnanteil in der Hand des Anteilserwerbers steuerlich entsprechend mindern. So lässt sich beispielsweise beim Kauf von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften über die Abschreibungen (zusätzliche) Liquidität für den Erwerber generieren, aus der er den gezahlten Kaufpreis teilweise finanzieren kann. Mit anderen Worten: Beim Erwerb einer Personengesellschaft oder eines Anteils daran beteiligt sich der Fiskus am Kaufpreis.

In der Möglichkeit zur Erstellung einer Ergänzungsbilanz mit steuerlicher Wirkung liegt auch der entscheidende steuerliche Unterschied zwischen dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft und solchen an einer Kapitalgesellschaft. Gesellschaftsanteile an Kapitalgesellschaften (GmbH-Anteile, Aktien) sind – anders als Anteile an Personengesellschaften – steuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter, auf die der Käufer keinerlei planmäßige Abschreibungen vornehmen kann.

Nach alledem wird der steuerpflichtige Anteil des Gesellschafters (Mitunternehmers) am Ergebnis der Personengesellschaft in zwei Stufen ermittelt. Zunächst wird der Anteil des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft nach der aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz (erste Stufe) ermittelt und sodann wird das Ergebnis des Gesellschafters aus seiner Sonder- und/oder Ergänzungsbilanz addiert. Dies führt dazu, dass sich die Steuerbilanz der Personengesellschaft aus der Gesamthandsbilanz, das ist der steuerliche Jahresabschluss der Gesellschaft, den Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter und den Sonderbilanzen ihrer Gesellschafter zusammensetzt. Für die Gewerbesteuer ist insoweit der „Gesamtgewinn aus der Gesamtbilanz“ als Grundlage der Besteuerung maßgeblich.

2.3 | BELASTUNGSVERGLEICH ZWISCHEN EINER PERSONEN- UND EINER KAPITALGESELLSCHAFT

Die Grundlagen der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns durch die Handelsbilanz, die zur Steuerbilanz fortgeschrieben wird (§ 5 EStG, § 8 KStG, § 7 GewStG), sind für Personen- und Kapitalgesellschaften, abgesehen von dem eben Gesagten und einigen weiteren Ausnahmen, dieselben. Damit endet jedoch bereits die Gemeinsamkeit.

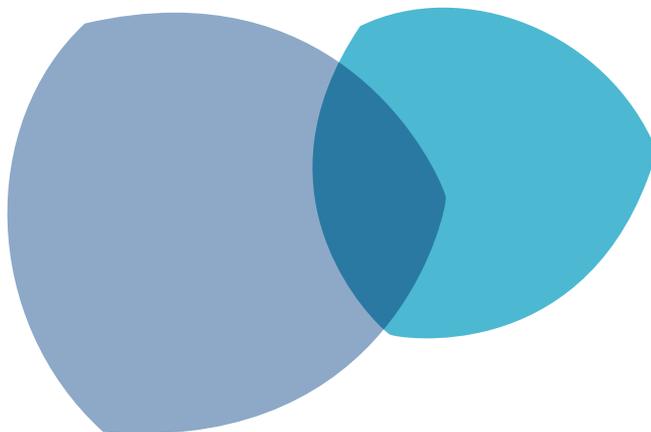
Der Gewinn der Personengesellschaft wird – wie soeben dargestellt – einkommensteuerlich nur bei deren Gesellschaftern unter Einbeziehung ihrer individuellen Verhältnisse erfasst und mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters (Höchststeuersatz 45 Prozent) zuzüglich Solidaritätszuschlag (SolZ = 5,5 Prozent der ESt) belastet. Ob die Gewinne im Unternehmen verbleiben oder entnommen werden, war für die Einkommensteuer lange Zeit unerheblich. Seit 2008 gilt nun eine steuerliche Sonderregelung, wonach auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen günstigeren Steuersatz (28,25 Prozent) für die Gewinne in Anspruch nehmen kann (nicht muss), die er in seiner Personengesellschaft *thesauriert*. Mit dieser sogenannten Thesaurierungsbegünstigung beabsichtigte der Gesetzgeber eine Angleichung der Personengesellschaftsbesteuerung an die seinerzeit abgesenkte Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften. Gleichzeitig

sollte ein Anreiz für eine bessere Eigenkapitalausstattung von Personengesellschaften entstehen. Werden solche, zunächst mit dem günstigeren Thesaurierungssteuersatz von 28,25 Prozent besteuerten, Gewinne dann später doch noch aus der Personengesellschaft in den privaten Bereich entnommen, so wird der entnommene Betrag selbstverständlich nachversteuert. Auf den ersten Blick könnte man nun glauben, dass der Thesaurierungssteuersatz von 28,25 Prozent in etwa dem entspricht, was auch *Kapitalgesellschaften* an Ertragsteuern auf *thesaurierte Gewinne* zu bezahlen haben, nämlich etwa 29,8 Prozent (= KSt + GewSt + SolZ). Hierbei wird jedoch übersehen, dass der Familienunternehmer aus dem Gewinn der Personengesellschaft zunächst die Gewerbesteuer und dann auch die Einkommensteuer(-Vorauszahlungen) begleichen muss; in Höhe dieser im Personenunternehmen faktisch zwingenden Gewinnentnahme für Einkommensteuer bzw. Gewerbesteuer kann ein Gesellschafter also nicht vom günstigen Steuersatz profitieren. Berücksichtigt man dies, so liegt selbst bei höchstmöglicher Rücklagenbildung unter Inanspruchnahme des günstigen Steuersatzes auf thesaurierte Gewinne (der Gesellschafter lässt den gesamten Gewinn in der Gesellschaft und entnimmt nur die auf seinen Gewinnanteil zu bezahlenden Steuern) die steuerliche Gesamtbelastung in der Personengesellschaft noch mit mehr als sechs Prozentpunkten über der steuerlichen Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft, wie Abbildung 8 verdeutlicht.

Der Gewinn der Kapitalgesellschaft wird – je nachdem, ob er an die Gesellschafter ausgeschüttet wird oder ob er im Unternehmen verbleibt – in jedem Fall unterschiedlich behandelt. Der im Unternehmen verbleibende (thesaurierte) Gewinn unterliegt – solange er nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet wird – einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15 Prozent und einer – je nach Hebesatz der Gemeinde des Betriebsstandortes – Gewerbesteuer von zirka 14 Prozent (bei Hebesatz 400 Prozent). Die ausgeschütteten Gewinne werden in der Hand der Gesellschafter⁶ als Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals mit Einkommensteuer in ihrer Sonderform der 25-prozentigen Abgeltungssteuer belastet.

Wie sich aus Abbildung 8 ergibt, ist die Besteuerung der in der Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne in der Praxis deutlich niedriger als im Fall der Personengesellschaft, wenn und soweit die Gewinne thesauriert werden. Das Schaubild zeigt, dass die Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften (36,16 Prozent) im Vergleich zu Kapitalgesellschaften (29,8 Prozent) deutlich höher ausfällt.

Die Übersicht zeigt auch, dass sich die Rechtsform einer Personengesellschaft bei der laufenden Besteuerung heute selbst dann kaum mehr als steuerlich günstiger erweist, wenn die Gewinne am Ende in die Hand der Gesellschafter gelangen sollen.



⁶ Sofern der Gesellschafter eine natürliche Person ist und die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen des Gesellschafters gehalten werden.

| | KAPITAL-GESELLSCHAFT | KAPITAL-GESELLSCHAFT | PERSONEN-GESELLSCHAFT | PERSONEN-GESELLSCHAFT |
|--|----------------------|----------------------|---|--|
| Gewinnverwendung | Thesaurierung | Ausschüttung | Regelbesteuerung (Ausschüttung oder Thesaurierung) | Weitestgehende Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung; Regelbesteuerung (nur) für Entnahme der Gewerbesteuer bzw. der Einkommensteuer; sonst keine weitere Entnahme von Gewinnanteilen |
| Tarif | 2019 | 2019 | 2019 | 2019 |
| BELASTUNG DER GESELLSCHAFT | | | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Körperschaftsteuer | 15,00 | 15,00 | -- | -- |
| Soli (= 5,5% der ESt. bzw. der KSt) | 0,8 | 0,8 | -- | -- |
| Gewerbesteuer (Hebesatz 400%) | 14,00 | 14,00 | 14,00 | 14,00 |
| Steuer der Gesellschaft | 29,8 | 29,8 | 14,00 | 14,00 |
| Verbleibender Gewinn nach Steuer der Gesellschaft | 70,2 | 70,2 | 86 | 86 |
| BELASTUNG DER GESELLSCHAFTER (OHNE KIRCHEN-STEUER) BEI AUSSCHÜTTUNG | | | | |
| Abgeltungsteuer (25% auf die Dividende der Kapitalgesellschaft) | | 17,6 | -- | -- |
| Einkommensteuer | | -- | 45,00 (Einkommensteuer-Spitzensatz, berechnet auf den Gewinn vor Steuern) | Einkommensteuer begünstigt (28,25%) auf den thesaurierten Gewinn von 18,03 Einkommensteuer nicht begünstigt (45% auf den für Steuerzahlungszwecke entnommenen Betrag): = 16,27 ⁷ |
| Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer | | -- | 13,3 | 13,3 |
| Soli | | 1,0 | 1,74 | 1,15 |
| GESAMTSTEUER-BELASTUNG | 29,8 | 48,4 | 47,44 | 36,16 |

Abbildung 8: Unterschiede bei der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften

⁷ Diese Werte lassen sich exakt nur über eine Näherungsrechnung ermitteln.

2.4 | BESTEUERUNG IM VERKAUFSFALL

Auch dann, wenn es um die Besteuerung von Gewinnen bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen geht, bestehen zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft erhebliche Unterschiede. Die Kapitalgesellschaft ist auch hier im Regelfall bevorzugt.

Im Fall der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft wird der Veräußerungsgewinn des verkaufenden Gesellschafters, sofern dieser zu mindestens einem Prozent beteiligt ist oder er die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert, das heißt, nur 60 Prozent des Veräußerungsgewinnes werden besteuert. Bei Beteiligung des Gesellschafters unterhalb der Ein-Prozent-Grenze, also beispielsweise bei einer Beteiligung mit wenigen Aktien an einer großen Aktiengesellschaft, ist der Veräußerungsgewinn, sofern die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, nur mit der 25-prozentigen Abgeltungsteuer zu versteuern.

Das nachfolgende Schaubild zeigt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, z. B. Aktien oder GmbH-Geschäftsanteilen (ohne Kirchensteuer):

| | | |
|--|--|---|
| | 1. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine natürliche Person aus dem Privatvermögen heraus | |
| | 1.1 Beteiligungshöhe < 1% | 1.2 Beteiligungshöhe ≥ 1% |
| | 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn |
| Ebene der Kapitalgesellschaft bzw. des gewerblichen Betriebes | | |
| Ebene des Aktionärs bzw. des GmbH-Gesellschafters | -25 (25% Abgeltungsteuer) -0 (GewSt) -1,4 (SolZ) 73,6 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar | -27 (Teileinkünfteverfahren ⁹) -0 (GewSt) -1,5 (SolZ) 71,5 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar |

Abbildung 9: Besteuerung im Verkaufsfall

| 2. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine natürliche Person aus dem Betriebsvermögen heraus | 3. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine gewerbliche Personengesellschaft aus deren Betriebsvermögen heraus | 4. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine Kapitalgesellschaft und danach Ausschüttung des Netto-Veräußerungserlöses an eine natürliche Person | | 5. Sonderfälle: |
|--|--|--|--|-----------------|
| | | 4.1 Veräußerte Beteiligung an Inlandkapitalgesellschaft | 4.2 Veräußerte Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaft | |
| 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn | |
| -8,4 (GewSt ⁸) | -8,4 (GewSt ⁸) | -0,75 (KSt) -0,7 (GewSt ⁸) -0,04 (SolZ) | -0,75 (KSt) -0,7 (GewSt ⁸) -0,04 (SolZ) - Steuerbelastung im Ausland einzelfallabhängig | |
| -27 (Teileinkünfteverfahren ⁹) -1,5 (SolZ) 63,1; nach Anrechnung GewSt sind 71,1 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar | -27 (Teileinkünfteverfahren ⁹) -1,5 (SolZ) 63,1; nach Anrechnung GewSt sind 71,1 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar | 98,51 auf Ebene der Kapitalgesellschaft verfügbar 98,51 Ausschüttung -24,63 (25% Abgeltungsteuer) -1,35 (SolZ) 72,53 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar Wahlrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und § 32d Abs. 6 EStG zu beachten | 98,51 auf Ebene der Kapitalgesellschaft ¹⁰ verfügbar 98,51 Ausschüttung -24,63 (25% Abgeltungsteuer) -1,35 (SolZ) 72,53 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar Wahlrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und § 32d Abs. 6 EStG zu beachten | |

⁸ Hebesatz 400 %

⁹ Spitzensteuersatz 45 %, aber nur 60 % des Veräußerungsgewinnes sind steuerpflichtig.

¹⁰ Gegebenenfalls sind eine Quellensteuer im Ausland und Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen.

Für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft gibt es eine solche generelle Vergünstigung leider nicht. Nur einmal im Leben kann der Steuerpflichtige für einen Veräußerungsgewinn von bis zu EUR 5 Mio. einen begünstigten Steuersatz in Höhe von 56 Prozent seines durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes in Anspruch nehmen. Unterliegt der Veräußerungsgewinn – wie dies in der Regel der Fall ist – also dem Est-Höchststeuersatz von 45 Prozent, so wird der Veräußerungsgewinn bis zu EUR 5 Mio. nur mit 56 Prozent von 45 Prozent, also mit 25,2 Prozent, besteuert. Sowohl die Tatsache,

dass diese Begünstigung nur einmal im Leben gewährt wird, als auch die Begrenzung des begünstigten Veräußerungsgewinns auf EUR 5 Mio. stellen eine kaum zu rechtfertigende Diskriminierung der Personengesellschaft – und damit vieler Familienunternehmen – dar.

Das nachfolgende Schaubild zeigt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften durch eine natürliche Person oder durch eine Kapitalgesellschaft (bei der Est zum Spitzensteuersatz, aber ohne Kirchensteuer gerechnet):

| | 1. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine natürliche Person bei Spitzensteuersatz | 2. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine natürliche Person bei ermäßigtem (56 % des) Spitzensteuersatz (= Sonderfall: ab 55 Jahren; nur 1x im Leben; bis max. EUR 5 Mio. Veräußerungsgewinn) → § 34 Abs. 3 EStG | 3. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine Kapitalgesellschaft bei Thesaurierung des Veräußerungserlöses in der Kapitalgesellschaft (nach vorheriger steuerneutraler Einbringung der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft) | 4. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine Kapitalgesellschaft (wie 3.) und dann Ausschüttung des Nettoveräußerungserlöses als Dividende an den Gesellschafter, sofern dieser eine natürliche Person ist und die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen hält ¹¹ |
|--------------------------------------|--|---|---|--|
| | 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn | 100 Veräußerungsgewinn |
| Ebene der Kapitalgesellschaft | | | -15,0 (15% KSt) -14,0 (GewSt ¹²) -0,8 (SolZ) 70,2 auf der Ebene der Kapitalgesellschaft verfügbar | -15,0 (15% KSt) -14,0 (GewSt ¹²) -0,8 (SolZ) 70,2 auf der Ebene der Kapitalgesellschaft verfügbar |
| Ebene der natürlichen Person | -45 (45% ESt) -0 (GewSt) -2,5 (SolZ) 52,5 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar | -25,2 (56 % v. 45% ESt) -0 (GewSt) -1,4 (SolZ) 73,4 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar | | -17,6 (25% Abgeltungssteuer) -1,0 (SolZ) 51,6 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar Wahrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und § 32d Abs. 6 EStG beachten |

Abbildung 10: Besteuerung von Veräußerungsgewinnen an Anteilen an Personengesellschaften

¹¹ sonst Teileinkünfteverfahren

¹² Hebesatz 400 %

2.5 | VERRECHNUNG VON VERLUSTEN

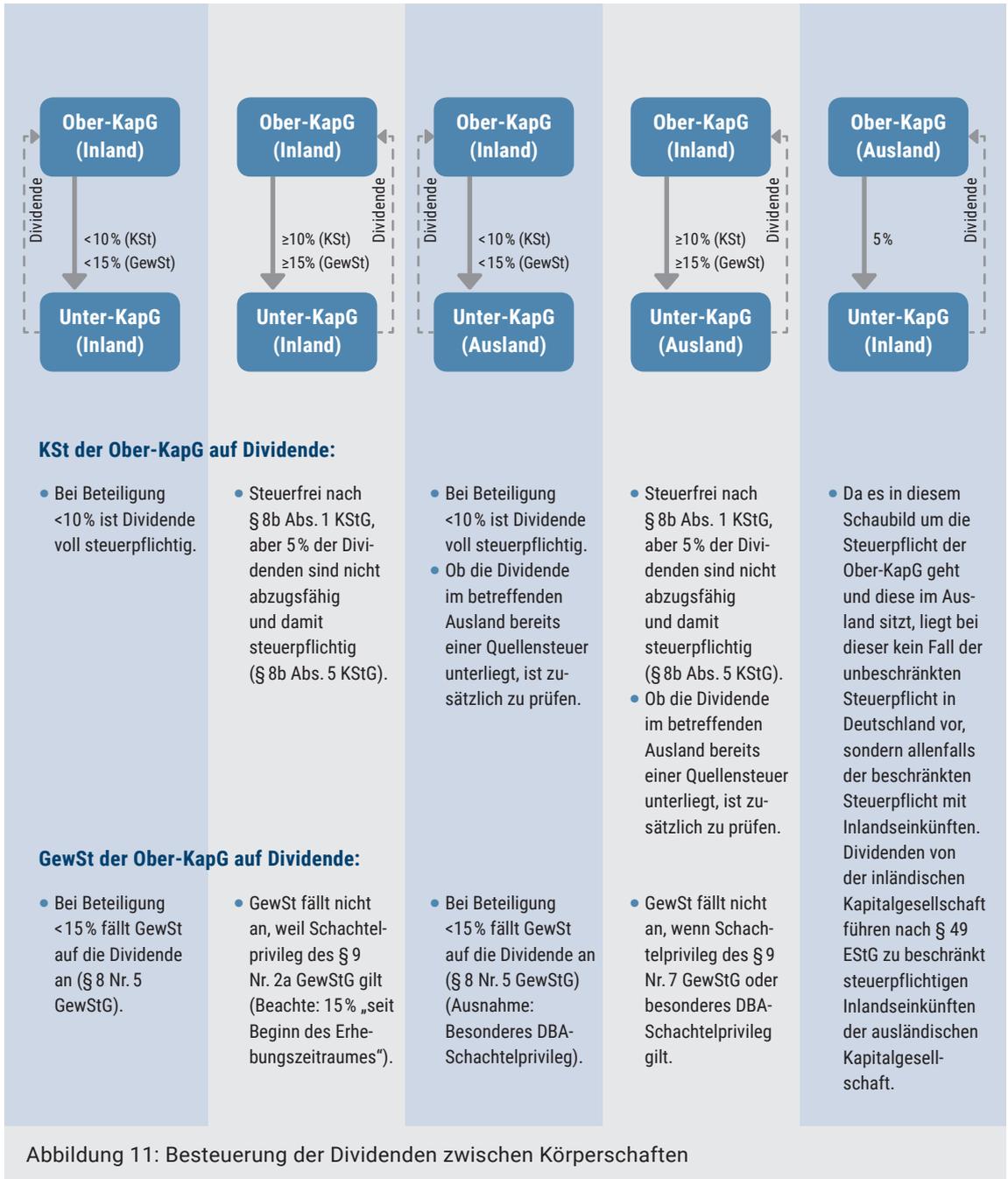
Bei Verlusten ist der Gesellschafter einer Personengesellschaft dagegen besser gestellt als der Inhaber von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Der auf einen Gesellschafter einer *Kommanditgesellschaft* entfallende Verlustanteil kann mit seinen anderen positiven Einkünften aus sonstigen Einkunftsquellen bis zur Höhe seiner Kommanditeinlage (soweit sie noch nicht durch Verluste aufgezehrt ist) verrechnet werden. Soweit der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft voll mit seinem Privatvermögen haftet, wie beispielsweise bei der OHG, gibt es keine Begrenzung der Verlustverrechnung auf die Einlage. Eine solche Verrechnung von Verlusten der Kapitalgesellschaft mit positiven Einkünften auf Gesellschafterebene ist bei einer Kapitalgesellschaft nicht möglich. Hier kann die Kapitalgesellschaft einen erlittenen Verlust lediglich in bestimmten Grenzen mit einem Gewinn des Vorjahres verrechnen (= Verlustrücktrag) oder sie kann ihn mit eigenen Gewinnen in der Zukunft verrechnen (= Verlustvortrag).

Da der Verlust in einer Kapitalgesellschaft somit „gespeichert“ wird, läge es in der Natur des Systems, dass dieser Verlustvortrag auch bei Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an der Kapitalgesellschaft in der Kapitalgesellschaft selbst erhalten bleibt. In der Vergangenheit gab es hierzu teilweise exzessive Gestaltungen, die als „Mantelkauf“ bezeichnet wurden. Hier werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die keinen operativen Geschäftsbetrieb mehr hat, aber noch Verlustvorträge aus der Vergangenheit besitzt. Mit solchen verlustbehafteten Gesellschaften (Verlustmantel) wurden rege Geschäfte betrieben. Dieser Mantelkauf wurde sodann sowohl durch die Rechtsprechung als auch später durch den Gesetzgeber erheblich eingeschränkt. In den §§ 8c und 8d KStG hat der Gesetzgeber nunmehr ausführlich geregelt, unter welchen Bedingungen ein Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand ganz oder teilweise erhalten werden kann.

2.6 | BESTEUERUNG VON DIVIDENDEN UND VERÄUSSERUNGSGEWINNEN ZWISCHEN KAPITALGESELLSCHAFTEN

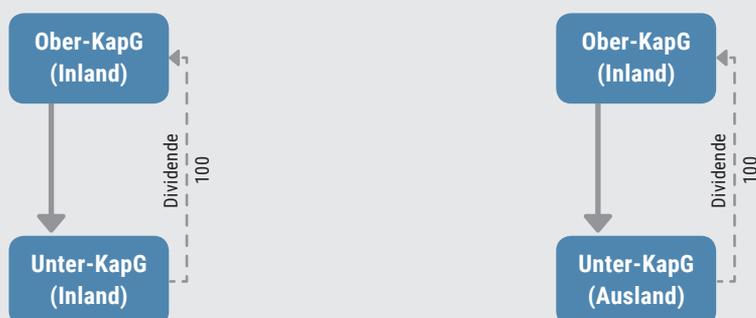
Familiengesellschaften sind häufig als Unternehmensgruppen organisiert. Dabei kommen verschiedenste Konstellationen vor: Die Obergesellschaft (Muttergesellschaft) ist eine Personengesellschaft, z. B. eine GmbH & Co. KG, und die Untergesellschaft (Tochtergesellschaft) ist ebenfalls eine Personengesellschaft. Auch kann die Obergesellschaft eine Personengesellschaft sein, während die Untergesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist und vice versa. Diese Konstellationen werden im Folgenden nicht näher betrachtet. Für Familienunternehmen besonders interessant sind aber konzernmäßige Verknüpfungen, in welchen sowohl die Obergesellschaft (Muttergesellschaft) als auch die Untergesellschaft (Tochtergesellschaft) und auch weitere Enkelgesellschaften in der Rechtsform von *Kapitalgesellschaften* betrieben werden. Bei diesen Verknüpfungen innerhalb einer Familienunternehmensgruppe bestehen interessante Vergünstigungsregeln, auf die in den nachfolgenden Schaubildern eingegangen wird.

Das folgende Schaubild zeigt, wie Gewinnausschüttungen (Dividenden) einer Tochter-Kapitalgesellschaft an ihre Mutter-Kapitalgesellschaft besteuert werden. Dabei wird jeweils nach Sitz der Gesellschaft im Inland oder Ausland und der Beteiligungshöhe der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft unterschieden. Es zeigt sich, dass ab einer gewissen Beteiligungshöhe (zehn Prozent bei der Körperschaftsteuer und 15 Prozent bei der Gewerbesteuer) weitgehende Steuerfreiheit der Dividendenausschüttung im Rahmen der Besteuerung der Ober-Kapitalgesellschaft erreichbar ist.



Im Rahmen der in diesem Abschnitt dargestellten Verknüpfung zweier Kapitalgesellschaften hat sich gezeigt, dass Dividenden bei der Ober-Kapitalgesellschaft in weitem Umfang körperschaftsteuerfrei gestellt sind. Wie vielfach im Ertragsteuerrecht stellt sich auch hier deshalb die Folgefrage, inwieweit Aufwendungen, die im Zusammenhang

mit solchen steuerfreien Einnahmen stehen, bei der Ober-Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sind. Diese Frage ist im vorstehenden Schaubild dargestellt. Im Ergebnis folgt aus der Steuerfreiheit der Dividenden ein (teilweises) Verbot der Geltendmachung von Aufwendungen.



„Verlustnutzung“ zwischen Ober-KapG und Unter-KapG

- Teilwertabschreibung und Abzug von Veräußerungsverlusten nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ist nicht möglich.
- Verlustverrechnung bei Organschaft ist körperschaftsteuerlich möglich.
- Verlustverrechnung bei Organschaft ist gewerbsteuerlich möglich.

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Ober-KapG für die Unter-KapG

- § 8b Abs. 5 KStG findet Anwendung, sodass 5% der von der Ober-KapG erhaltenen steuerfreien Dividenden „nicht abzugsfähig sind“.
- Im übrigen ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gegeben (§ 3c EStG gilt hier nicht, vgl. § 8b Abs. 3 S. 2 KStG).

„Verlustnutzung“ zwischen Ober-KapG und Unter-KapG

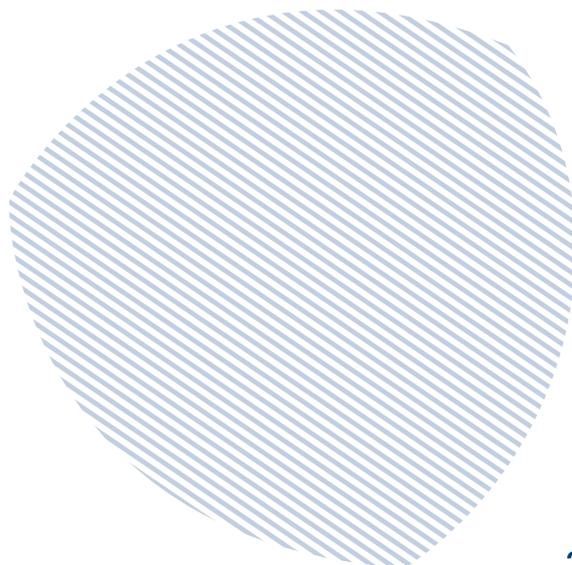
- Teilwertabschreibung und Abzug von Veräußerungsverlusten nach § 8b Abs. 3 Satz 3 StG ist nicht möglich.
- Organschaft ist körperschaftsteuerlich über die Grenze hinweg nur sehr eingeschränkt möglich (Organgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland).

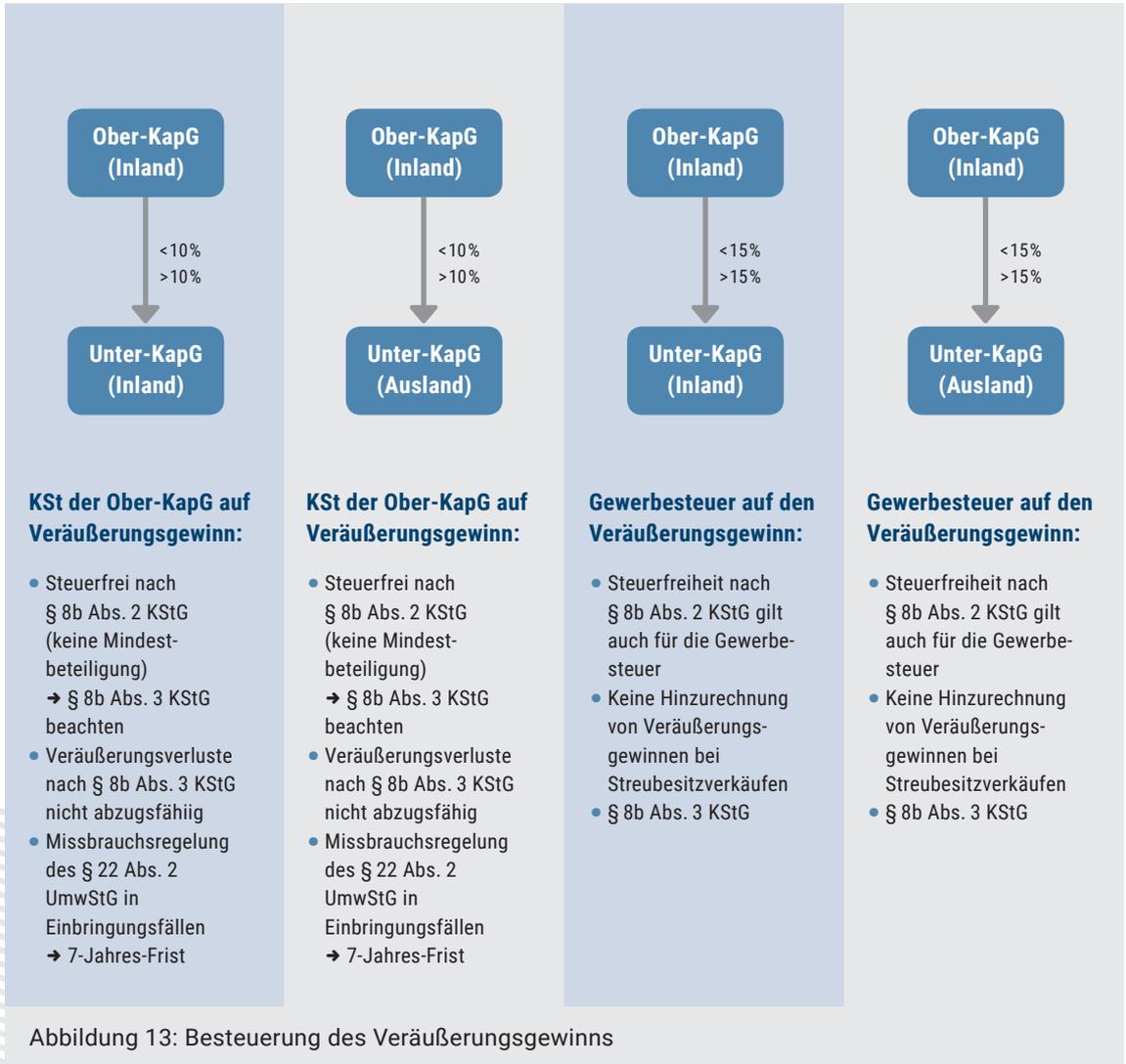
Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Ober-KapG für die Unter-KapG

- § 8b Abs. 5 KStG findet Anwendung, sodass 5% der von der Ober-KapG erhaltenen steuerfreien Dividenden „nicht abzugsfähig sind“.
- Im übrigen ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gegeben (§ 3c EStG gilt hier nicht, vgl. § 8b Abs. 3 S. 2 KStG).

Abbildung 12: „Verlustnutzung“ und Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

Während in den vorstehenden Schaubildern die Frage der Dividendenbesteuerung bei der Ober-Kapitalgesellschaft dargestellt wurde, geht es im nachfolgenden Schaubild um die Besteuerung eines eventuellen Veräußerungsgewinns, der bei der Ober-Kapitalgesellschaft entsteht, wenn diese ihre Anteile an der Unter-Kapitalgesellschaft mit Gewinn veräußert. Aus dem nachfolgenden Schaubild wird deutlich, dass hier eine weitgehende Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerfreiheit ohne Notwendigkeit einer Mindestbeteiligungshöhe besteht.





3 | STEUERN IN DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

3.1 | ERTRAGSTEUER

Wird ein Einzelunternehmen oder werden Anteile an Personengesellschaften oder werden im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften von einer natürlichen Person unentgeltlich auf eine natürliche Person als Unternehmensnachfolger übertragen, so löst dieser Übertragungsvorgang grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Folgen aus. Für die Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) ist dies in § 6 Abs. 3 EStG ausdrücklich geregelt. Der Rechtsnachfolger tritt in die Fußstapfen des Rechtsvorgängers ein und darf daher die Buchwerte fortführen (sogenannte Fußstapfentheorie). Für die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen heraus ergibt sich dies aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes. Wird für die Übertragung von Anteilen (an Personen- oder Kapitalgesellschaften) allerdings eine Gegenleistung vereinbart (ganz oder teilentgeltliches Geschäft), kann dies je nach individueller Ausgestaltung dazu führen, dass der Übertragungsvorgang ertragsteuerliche Folgen in Form eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes oder Veräußerungsverlustes auslöst. Bezüglich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen in Abhängigkeit von der Unternehmensrechtsform wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen.

3.2 | ERBSCHAFTSTEUER

Auch nach der letzten großen Erbschaftsteuerreform im Jahr 2016 wird unternehmerisches Vermögen (sogenanntes Produktivvermögen) grundsätzlich erbschaftsteuerlich begünstigt besteuert. Dem Grunde nach begünstigungsfähig sind insoweit gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG:

- inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- inländisches Betriebsvermögen (§§ 95-97 BewG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG), einer Freiberufler-Praxis (§ 18 Abs. 4 EStG) oder eines Anteils eines persönlich haf-

tenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils hieran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der EU bzw. des EWR dient,

- Anteile an einer Kapitalgesellschaft, an der der Erblasser oder Schenker *mit mehr als 25 Prozent unmittelbar* beteiligt (gewesen) ist, wobei dies voraussetzt, dass die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hat. Auf die Belegenheit des Betriebsvermögens selbst kommt es nicht an (also sind auch Betriebsstätten und Tochtergesellschaften der Kapitalgesellschaft im Drittland begünstigungsfähig). Ausnahmsweise werden auch Anteile mit einer geringeren Beteiligungsquote begünstigt, wenn eine Poolung der Gesellschafter zu Gesellschaftsanteilspaketen über 25 Prozent im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG erfolgt.

Für solches begünstigungsfähiges unternehmerisches Vermögen besteht die Möglichkeit, eine 85-prozentige Freistellung (Regelverschonung) bzw. eine 100-prozentige Freistellung (Optionsverschonung von der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer) zu erhalten. Es gelten allerdings Nachversteuerungsfristen von fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. sieben Jahren (Optionsverschonung).

Eine wesentliche Änderung im Vergleich zu dem bis 2016 geltenden Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht liegt in der separaten Besteuerung des im Unternehmen vorhandenen Verwaltungsvermögens. Dies bedeutet, dass das Verwaltungsvermögen, soweit es zehn Prozent des im Erbschaftsteuergesetz näher definierten Werts des begünstigten Betriebsvermögens übersteigt, wie Privatvermögen der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterliegt. Zum Verwaltungsvermögen gehören vor allem Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (Ausnahmen in § 13b Abs. 4 ErbStG), Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu (einschließlich) 25 Prozent, sofern die Beteiligung nicht dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes (etc.) unterliegt und auch keine Poolung der Anteile zu Anteilspaketen über 25 Prozent erfolgt ist, Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes (etc.) zuzurechnen sind, der Bestand an Finanzmitteln (= Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen nach Abzug der Schulden), soweit diese 15 Prozent des anzusetzenden Werts

des Betriebsvermögens übersteigen (eine Ausnahme gilt für Finanzmittel von Kreditinstituten etc.) und Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflurzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (Ausnahme für den Fall, dass der Handel, die Verarbeitung oder die Nutzungsüberlassung solcher Gegenstände der Hauptzweck des Gewerbebetriebes ist). Schließlich greift beim Erwerb von Todes wegen (nicht bei Schenkungen!) eine Investitionsklausel, die bewirkt, dass Vermögen, das zum Todeszeitpunkt noch Verwaltungsvermögen war, nachträglich in begünstigtes Vermögen umgewandelt wird, wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren aufgrund eines bereits vorgefassten Plans des Erblassers in begünstigtes Vermögen umschichtet bzw. – für Finanzmittel – ausnahmsweise auch dann, wenn diese zur Zahlung von Löhnen eingesetzt werden.

Die vorstehend dargestellte schenkung- und erbschaftsteuerliche Begünstigung greift bei Übertragung von Großvermögen ab einem *übertragenen Anteilswert* von mehr als EUR 26 Mio. grundsätzlich nicht mehr ein. Gleichwohl gibt es auch im Rahmen der Übertragung von Anteilswerten über EUR 26 Mio. Verschonungsmöglichkeiten:

Auf Antrag greift dann entweder die sogenannte Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) oder das sogenannte Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG). *Verschonungsbedarfsprüfung* bedeutet, dass die auf das begünstigte Vermögen entfallende Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer erlassen wird, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen, in dessen Höhe die Steuer nicht erlassen wird, gehören 50 Prozent des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich mitübergegangenen bzw. mitübertragenen (Privat-)Vermögens und 50 Prozent des dem Erwerber zum Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung bereits gehörenden (Privat-)Vermögens, wobei zu dem dem Erwerber gehörenden (Privat-)Vermögen auch das auf den Erwerber entfallende Verwaltungsvermögen in Unternehmen gehört, welches mit der Erbschaft oder Schenkung übergeht oder dem Erwerber zum

Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung bereits gehört. Dabei muss sich der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach der Schenkung bzw. der Erbschaft weiteres (Privat-)Vermögen (rückwirkend) anrechnen lassen, welches er durch Schenkung oder von Todes wegen – egal von welcher Person – erhält.

Anstelle dieses Modells der Verschonungsbedarfsprüfung kann der Erwerber die Anwendung des Abschmelzmodells wählen. Abschmelzmodell bedeutet, dass der Verschonungsabschlag (von 85 Prozent im Rahmen der Regelverschonung und von 100 Prozent im Rahmen der Optionsverschonung) ab einem Wert des übertragenen Anteils von mehr als EUR 26 Mio. stufenweise abschmilzt, um schließlich bei einem übertragenen Anteilswert von EUR 90 Mio. in jedem Fall bei einem Verschonungsabschlag von Null zu landen und damit auch im Abschmelzmodell keine Verschonung mehr zu gewähren.

Auf der Basis des bisher erläuterten Verschonungssystems könnte man geneigt sein, durch stufenweise Schenkung von Gesellschaftsanteilen in einem Wert von jeweils unter EUR 26 Mio. die einschneidenden Regelungen der Verschonungsbedarfsprüfung bzw. des Abschmelzmodells zu verhindern. Dem hat jedoch der Gesetzgeber einen Riegel vorgeschoben: Soweit es um die Ermittlung der Grenze von EUR 26 Mio. geht, werden bei mehreren Erwerben von begünstigtem Vermögen durch dieselbe Person innerhalb von zehn Jahren die früheren Erwerbe dem letzten Erwerb jeweils hinzugerechnet.

Ausländisches Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft ist begünstigt, soweit es einer Betriebsstätte in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat dient. Dementsprechend kann auch eine qualifizierte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittland (z. B. einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA oder der Schweiz) begünstigt sein, wenn sie über eine EU-Kapitalgesellschaft, ein Einzelunternehmen bzw. eine gewerbliche oder gewerblich geprägte EU-Personengesellschaft gehalten wird.

Einen Überblick über die seit der Erbschaftsteuerreform 2016 geltenden Verschonungsregelungen gibt das nachfolgende Schaubild:

| | REGELVERSCHONUNG | OPTIONSVERSCHONUNG („NULLOPTION“) |
|---|---|---|
| Verschonungsabschlag | 85% | 100% |
| ... gilt für: | „Begünstigtes Vermögen“ i. S. § 13b Abs. 2 ErbStG (Wert des Betriebsvermögens abzgl. „schädlichem“ Verwaltungsvermögen) | |
| Maximal zulässige Quote an Verwaltungsvermögen | 90 % (Brutto-Verwaltungsvermögen) | 90 % (Brutto-Verwaltungsvermögen) <u>und</u> 20 % (Teilbrutto-Verwaltungsvermögen) |
| Behaltensfrist bezogen auf die geschenkten/von Todes wegen erhaltenen Gesellschaftsanteile | 5 Jahre | 7 Jahre |
| Mindestlohnsumme¹³ | 400 % der durchschnittlichen Lohnsumme der der Schenkung bzw. dem Tod vorangegangenen letzten 5 Wirtschaftsjahre über 5 Jahre | 700 % der durchschnittlichen Lohnsumme der der Schenkung bzw. dem Tod vorangegangenen letzten 5 Wirtschaftsjahre über 7 Jahre |
| Verwaltungsvermögen | Separate Schenkungs- bzw. Erbschaftsbesteuerung des „schädlichen“ Verwaltungsvermögens ohne Verschonung („Schädlich“ ist das Netto-Verwaltungsvermögen (nach Schulden) unter Abzug eines Freibetrages von 10% des Betriebsvermögens) | |
| Erwerb von Anteilen > EUR 26 Mio. („Großvermögen“) | Keine schlichte Anwendung der Regel- bzw. Optionsverschonung, sondern auf Antrag entweder Abschmelzung (stufenweise Reduzierung des Verschonungsabschlags bis auf 0% bei einem übertragenen begünstigten Vermögen von EUR 90 Mio. oder mehr (pro Empfänger) oder Verschonungsbedarfsprüfung (= Einsatz von 50% des Privatvermögens) zur Begleichung der Erbschaftsteuern für das Betriebsvermögen)) | |
| Abbildung 14: Überblick über die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen | | |

¹³ Bei Anzahl der Mitarbeiter 5 bis 15 gelten Sonderregelungen, bei ≤ 5 Mitarbeitern gilt keine Mindestlohnsumme.

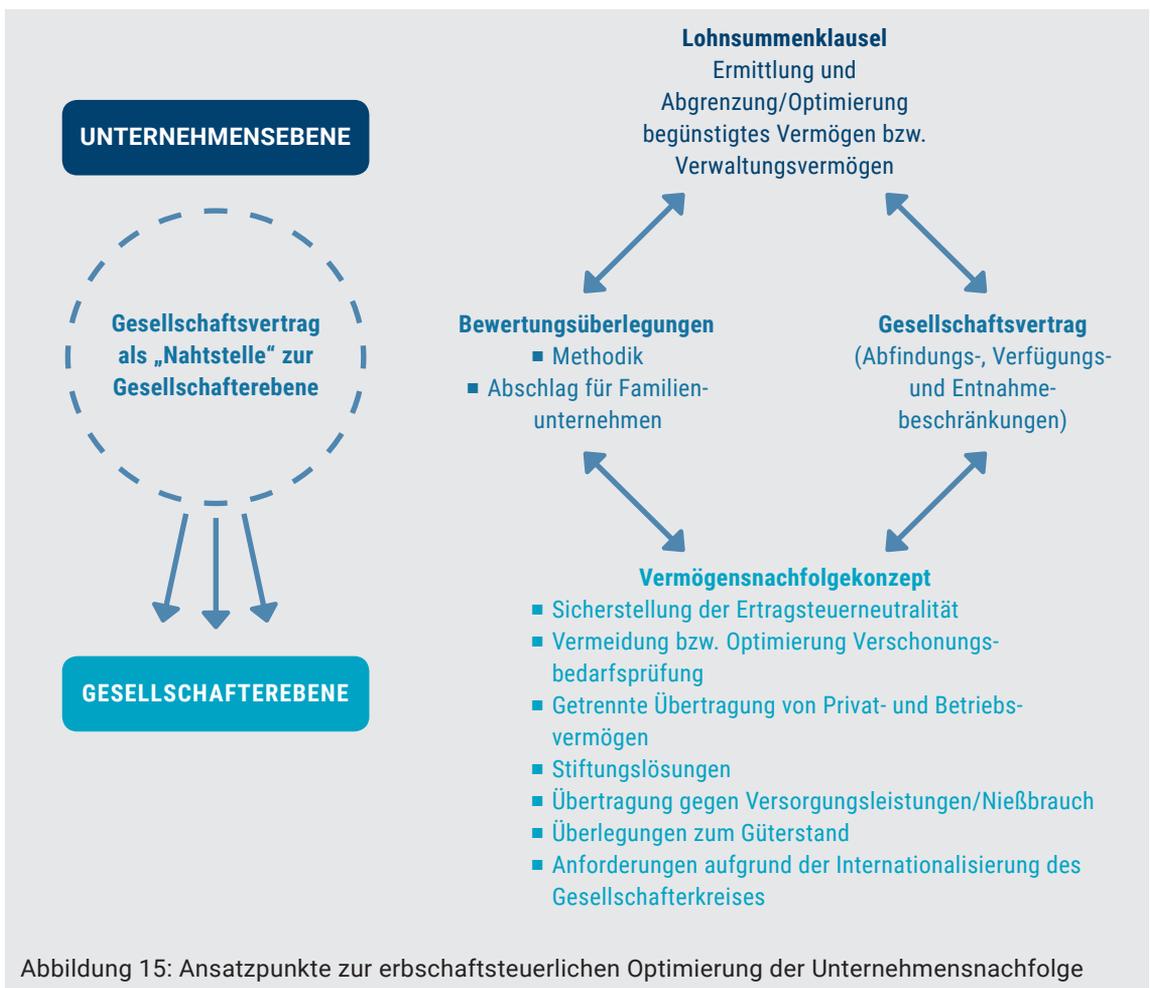
3.3 | GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN/ ERBSCHAFTSTEUERPLANUNG

Die Neuordnung der Verschonungsregelungen für begünstigtes Vermögen durch das Erbschaftsteuergesetz 2016 bringt für Unternehmen und deren Gesellschafter Handlungsbedarf mit sich. Beruhigend ist, dass es auch nach dem neuen Recht ausreichend Gestaltungsmöglichkeiten zur Optimierung der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuerbelastung gibt. Bestehende Unternehmensnachfolgekonzepte sind zu überprüfen, um die Nutzung von Verschonungsregelungen überhaupt zu ermöglichen oder zu optimieren. Das folgende Schaubild gibt einen Überblick über die verschiedenen Ansatzpunkte zur erbschaftsteuerlichen Optimierung der Unternehmensnachfolge auf der betrieblichen und der privaten Ebene.

Einen vertiefenden Überblick über das neue Erbschaftsteuerrecht und die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten vermittelt der WIFU-Praxisleitfaden „Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer“. Nachfolgend werden nur einige der in Abbildung 15 stichwortartig genannten Gestaltungsmöglichkeiten kurz erläutert.

Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf das Verwaltungsvermögen

Im Erbschaftsteuergesetz 2016 umfassen die erbschaftsteuerlichen Befreiungsvorschriften nicht mehr das in einem mehrstufigen Verfahren zu ermittelnde schädliche Verwaltungsvermögen. Dieses wird zukünftig wie Privatvermögen unverschont mit Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer belastet. Insofern liegt eine zentrale Gestaltungs-



aufgabe zur Optimierung der Steuerbelastung darin, das Verwaltungsvermögen zu identifizieren und vor der Übertragung zu reduzieren.

Einbezug von Drittlandsvermögen in die Verschonungsregelungen

Da im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland bzw. einem EU-/EWR-Staat haben, nicht als begünstigtes Vermögen eingestuft werden, kann es sich empfehlen, diese vor einer Übertragung in ein inländisches Betriebsvermögen einzulegen.

Abschluss eines Poolvertrages

Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur dann begünstigt, wenn die unmittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt. Allerdings besteht die Möglichkeit, Anteile verschiedener Gesellschafter durch einen Poolvertrag zu Paketen von über 25 Prozent zusammenzufassen und auf diese Weise unter die Verschonungsregelungen zu fallen (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

Bewertungsabschlag für Familienunternehmen

Im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 wurde in § 13a Abs. 9 ErbStG eine Regelung eingeführt, wonach im Rahmen der Ermittlung des der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer zugrunde zu legenden Vermögens ein Abschlag von bis zu 30 Prozent des begünstigten Unternehmenswerts gewährt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass der Gesellschaftsvertrag die Verfügung über den Gesellschaftsanteil lediglich auf Angehörige im Sinne des § 15 AO, auf Mitgesellschafter oder auf bestimmte Familienstiftungen zulässt, die Gewinnentnahmen bzw. die Ausschüttungen gemäß dem Gesellschaftsvertrag auf höchstens 37,5 Prozent des steuerlichen Gewinns nach Ertragsteuern beschränkt

sind, die gesellschaftsvertragliche Abfindung im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters unter dem Verkehrswert der Beteiligung liegt und dass diese gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen auch tatsächlich eingehalten werden. Die vorstehenden Regelungen müssen zudem bereits zwei Jahre vor der Übertragung und sie müssen noch 20 Jahre nach der Übertragung eingehalten werden. Liegen diese Voraussetzungen vor, dann wird ein Abschlag auf den der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer zugrunde zu legenden Unternehmenswert in Höhe der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem Verkehrswert, höchstens jedoch von 30 Prozent, gewährt.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Abschlags werden in der Praxis sehr streitanfällig sein. Derzeit gibt es auch noch zahlreiche Fragen, die in diesem Zusammenhang nicht geklärt sind.¹⁴

Vermeidung der Verschonungsbedarfsprüfung

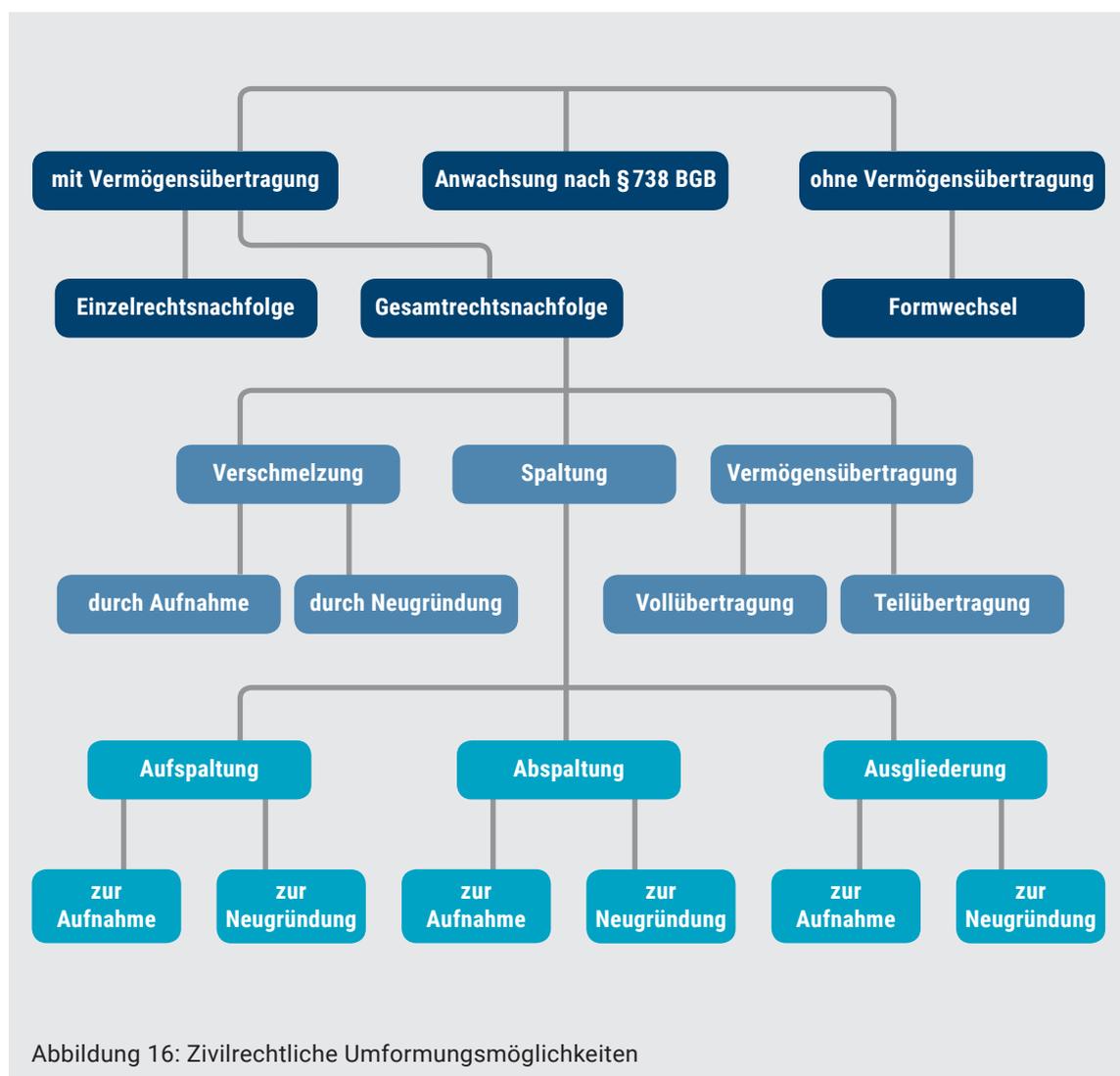
Bei Übertragung von sehr wertvollen Gesellschaftsanteilen (> EUR 96 Mio.) werden – wie soeben gezeigt – die Vergünstigungen für Betriebsvermögen nur noch eingeschränkt gewährt. Bei ganz großen Anteilswerten führt in diesem Zusammenhang auch die Wahl des Abschmelzungsmodells nicht weiter und der Erwerber gerät zwangsläufig in die Verschonungsbedarfsprüfung. Es gilt also zu verhindern, dass die Verschonungsbedarfsprüfung zu einem weitestgehenden Einsatz des Privatvermögens und des Verwaltungsvermögens führt. Bei größeren Vermögen bedarf es daher zur Vermeidung oder Verminderung der Belastungen aufgrund der Verschonungsbedarfsprüfung in der Regel langfristiger Vermögensübergabestrategien, die z. B. zu sukzessiven Übertragungen außerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums führen und/oder getrennte Übergaben von begünstigtem Betriebsvermögen und nicht begünstigtem Privatvermögen auf verschiedene Erwerber (unter Umständen auch durch den Einsatz von Familienstiftungen) in Betracht ziehen.

¹⁴ Vgl. Wiedemann & Breyer (2018a) sowie Wiedemann et al. (2018b).

4 | UMWANDLUNG/UMSTRUKTURIERUNG VON FAMILIENUNTERNEHMEN

Auch für Familienunternehmen gibt es viele Anlässe, die eine Änderung der Rechtsform oder aber die Neustrukturierung des von den Familiengesellschaftern oder den Familiengesellschaften selbst gehaltenen Vermögens erfordern.

Betrachtet man die Umformungsmöglichkeiten zunächst abstrakt und differenziert nach den zivilrechtlichen Grundlagen, so ergeben sich die im nachfolgenden Schaubild dargestellten Umformungsmöglichkeiten.



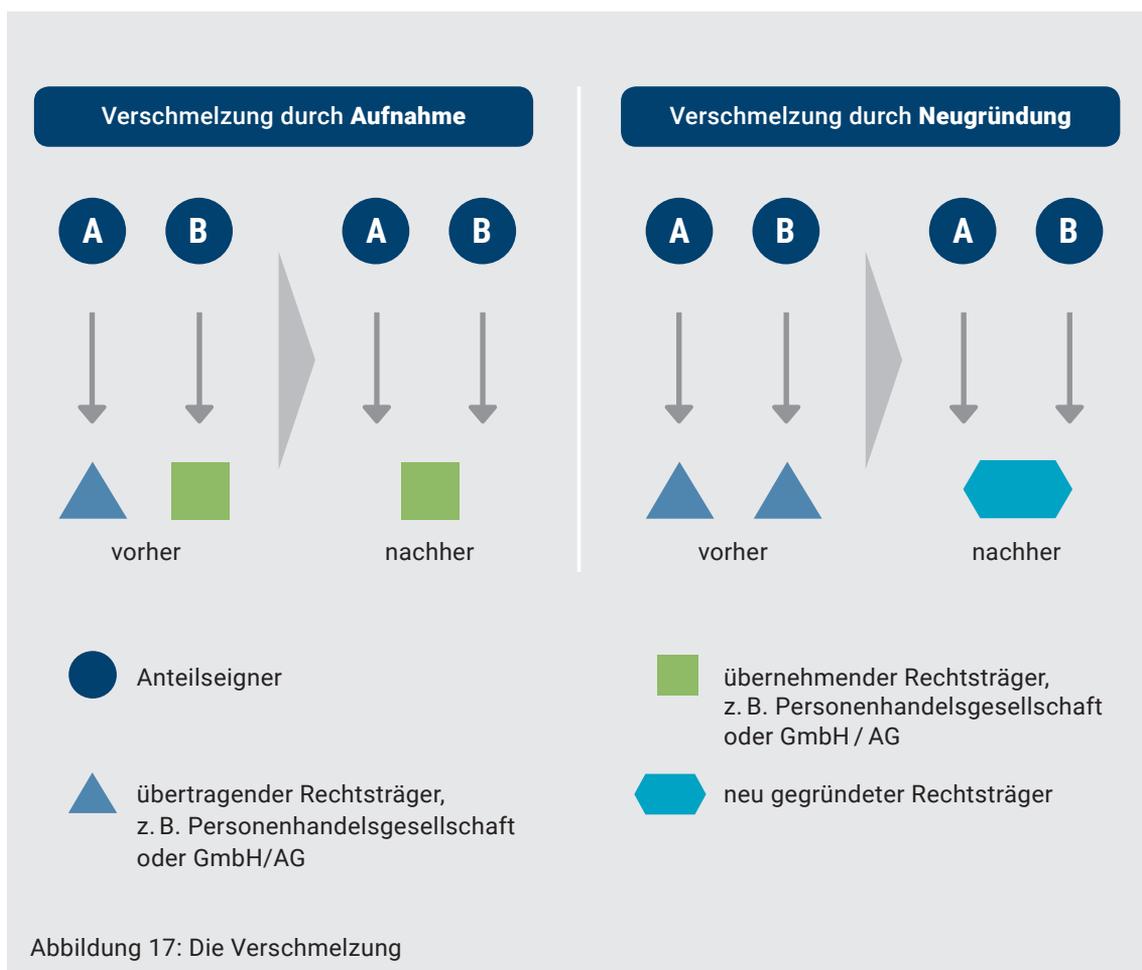
Um Umwandlungsvorgänge *zivilrechtlich* zu erleichtern, hat der Gesetzgeber mit dem Umwandlungsgesetz (UmwG) ein zivilrechtliches Regelwerk geschaffen, das die Umformung von Unternehmen und Unternehmensgruppen zivilrechtlich deutlich vereinfacht. Im UmwG geregelt sind allerdings nur folgende Umwandlungsarten:

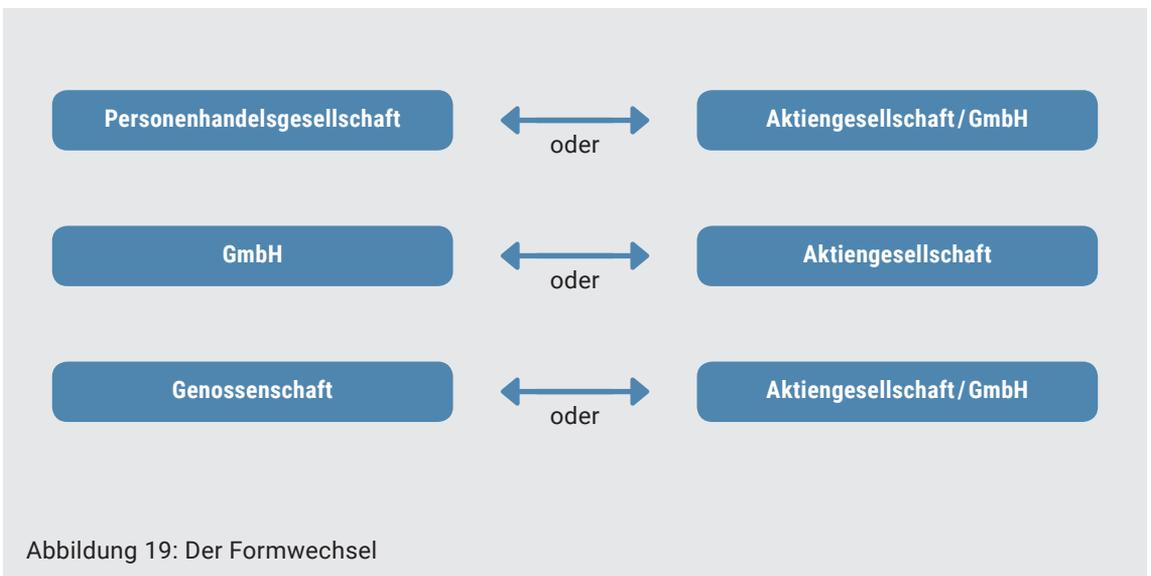
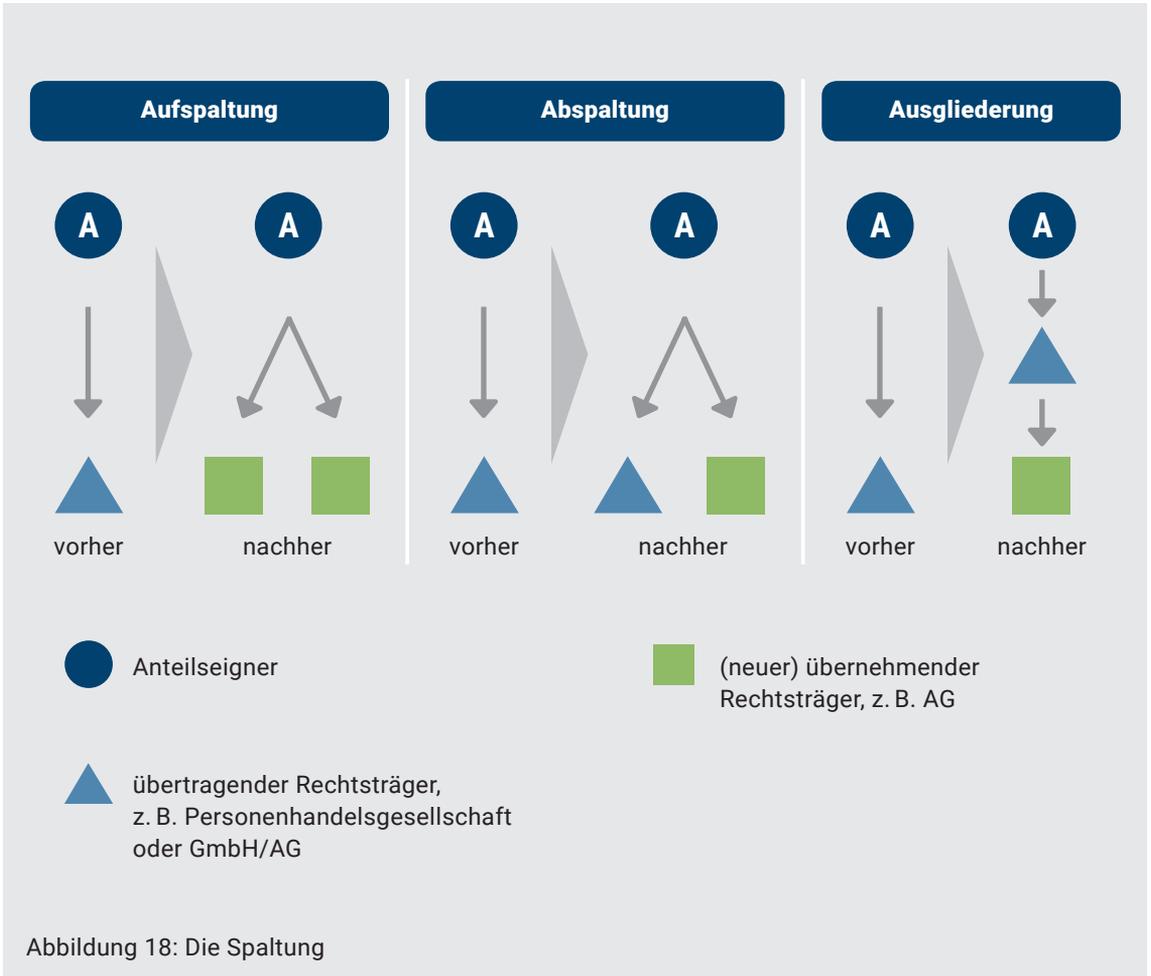
- Verschmelzung
- Spaltung
- Vermögensübertragung
- Formwechsel

Die Anwachsung ist nicht im UmwG geregelt, sondern ergibt sich aus § 738 BGB. Durch eine Anwachsung geht das Vermögen einer Personen-

gesellschaft (z. B. GmbH & Co. KG) auf einen allein verbleibenden Gesellschafter über, z. B. durch Einbringung aller Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH im Rahmen einer Kapitalerhöhung. Wirtschaftlich gesehen entspricht die Anwachsung einer Verschmelzung nach dem UmwG, da das Vermögen einschließlich aller Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Alleingesellschafter der Personengesellschaft übergeht.

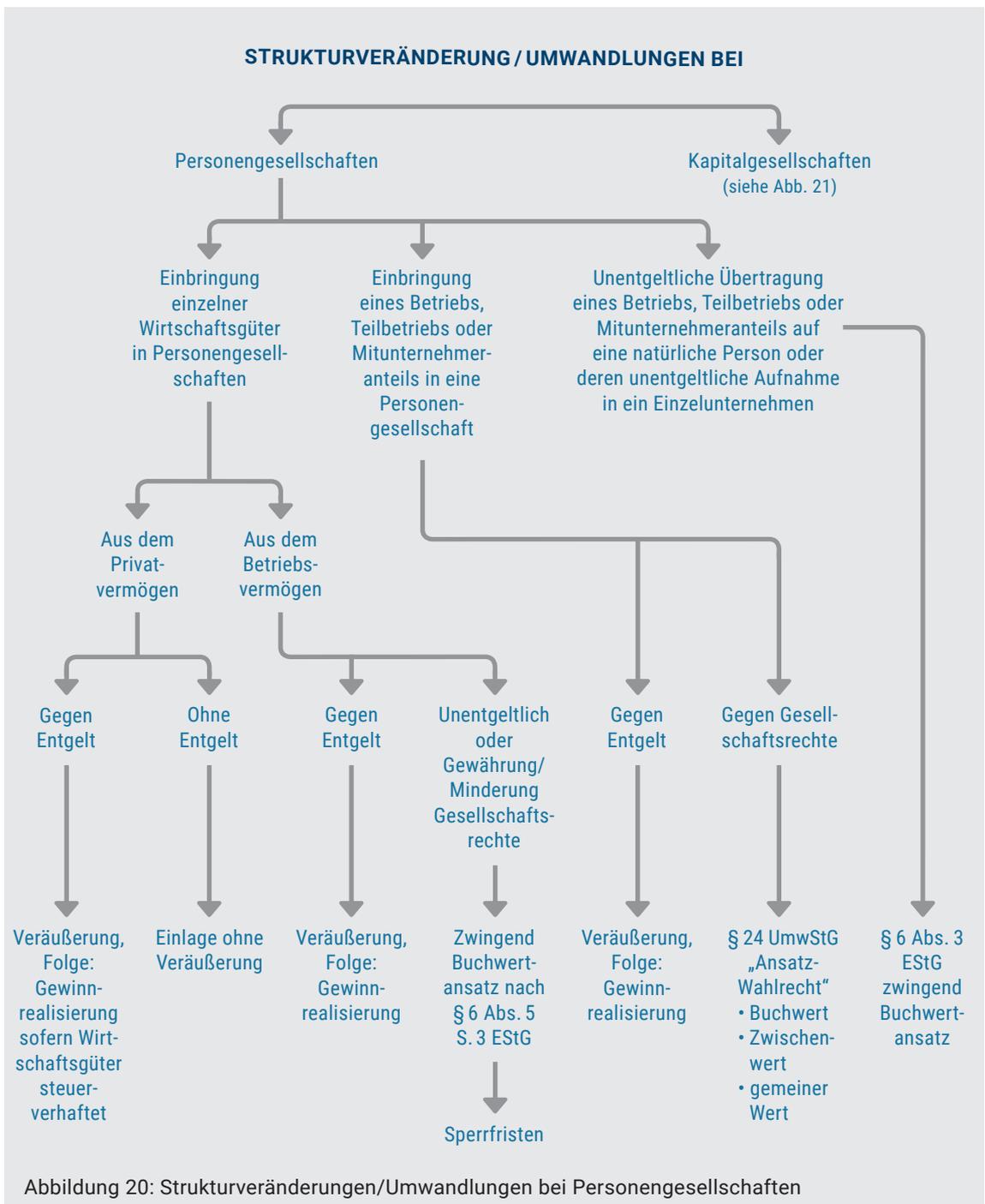
Die bei weitem wichtigsten Umwandlungsarten sind die Verschmelzung, die Spaltung und der Formwechsel. Die wesentlichen Merkmale dieser Vorgänge werden in den drei folgenden Schaubildern exemplarisch dargestellt.



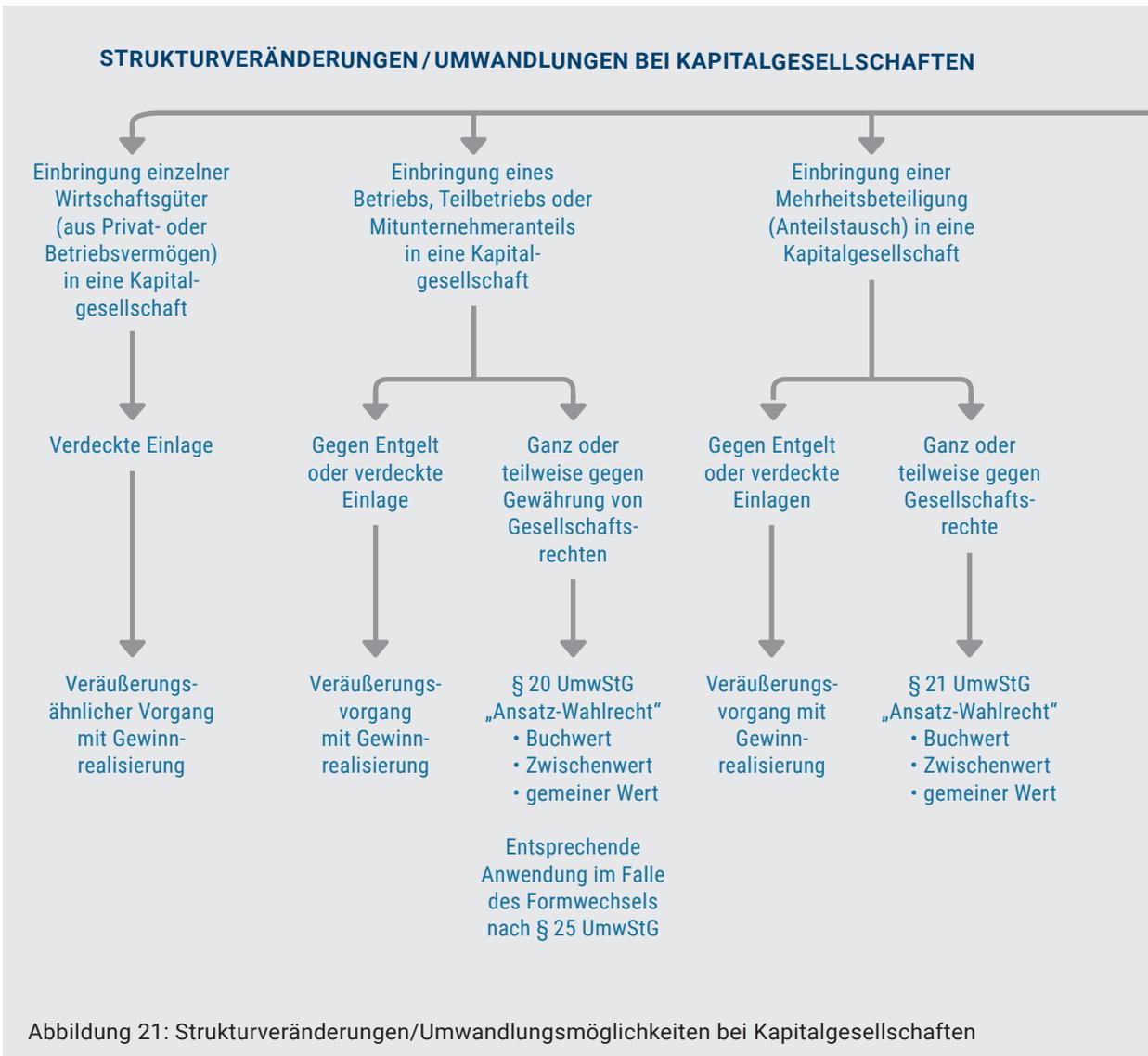


Die Regeln zur *ertragsteuerlichen* Behandlung von Verschmelzungen, Spaltungen und eines Formwechsels (beispielsweise eines Rechtsformwechsels von der Personen- in die Kapitalgesellschaft und umgekehrt) hat der Gesetzgeber im Umwandlungssteuergesetz (kurz: UmwStG) zusammengefasst. Daneben gibt es noch weitere Normen im

Einkommensteuerrecht, die die unentgeltliche Übertragung von Unternehmenseinheiten oder einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen von Umstrukturierungen begünstigen. Einen groben Überblick über die ertragsteuerlich notwendigen Differenzierungen der einzelnen Umformungssachverhalte vermitteln nachfolgende Übersichten.¹⁵



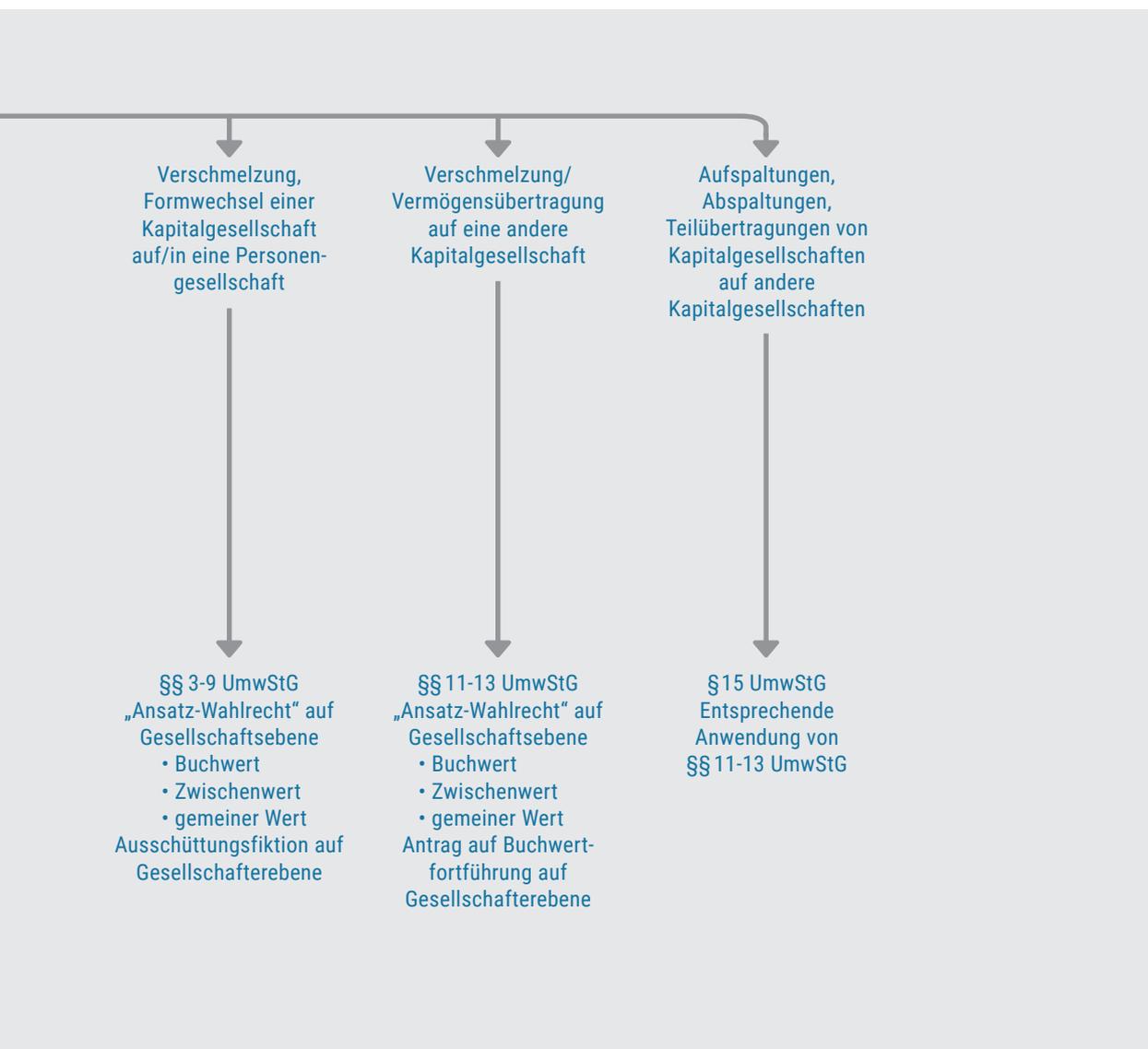
¹⁵ Vgl. zu diesem Themenkomplex ausführlich auch Alber & Layer (2012) sowie Reindl & Layer (2012).



Die Besonderheit all dieser Normen liegt darin, dass (unter bestimmten Voraussetzungen) eine ertragsteuerneutrale Umwandlung bzw. Strukturveränderung weitgehend zugelassen wird. Angesichts der in Familienunternehmen oftmals gebildeten hohen stillen Reserven in einzelnen betrieblichen Einheiten oder aber auch nur in einzelnen Wirtschaftsgütern ist das Grundverständnis dieser Normen und die Grundkenntnis damit verbundener Fallstricke für den Familienunternehmer unerlässlich.

4.1 | ÜBERBLICK ÜBER DIE VORSCHRIFTEN DES UMWSTG

Wie aus den Abbildungen 20 und 21 ersichtlich, hat der Gesetzgeber im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) als Pendant zu den im Umwandlungsgesetz (UmwG) verankerten Formen des Rechtsformwechsels Möglichkeiten eröffnet, Strukturveränderungen im Unternehmen ertragsteuerneutral auszugestalten. Das UmwStG beschränkt sich dabei auf die ertragsteuerliche Behandlung von Umstrukturierungsvorgängen, während ihre umsatzsteuerlichen und grunderwerbsteuerlichen Folgen den entsprechenden Einzelsteuergesetzen zu entnehmen sind.



Ohne diese Regelungen müssten steuerverhaftete stille Reserven im Vermögen der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger im Falle eines Vermögensübergangs regelmäßig aufgedeckt und versteuert werden.

Das UmwStG lehnt sich im Aufbau leider nicht wirklich an das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz an und erfasst auch Umwandlungen, die außerhalb des UmwG geregelt sind (z. B. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapital- oder in eine Personengesellschaft).

Das UmwStG geht dabei von folgenden Grundsätzen aus:

- Im Rahmen aller Umwandlungen, die unter das UmwStG fallen, wäre aufgrund deren grundsätzlichen Einordnung des stets hierbei erfolgenden Vermögensüberganges von steuerlich verhafteten Wirtschaftsgütern auf andere Rechtsträger als Veräußerung zunächst immer der gemeine Wert anzusetzen (= Aufdeckung der stillen Reserven). Unter bestimmten Voraussetzungen können jedoch auf Antrag in den Bilanzen die steuerlichen Buchwerte oder auch Zwischenwerte angesetzt werden. Dieses Ansatzwahlrecht bzw. „Buchwertprivileg“ setzt aber insbesondere voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den übergehenden Wirtschaftsgütern und/oder an den Anteilen der Gesellschaft, die von der Umwandlung erfasst ist, nicht verloren geht

und dass neben Gesellschaftsrechten keine bzw. nur in begrenztem Umfang weitere Gegenleistungen (z. B. Darlehensansprüche) eingeräumt werden.

- Innerhalb der EU bzw. des EWR besteht die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Umwandlung, d.h. das UmwStG ist auch „über die Grenze hinweg“ anwendbar. Gehen in diesen Fällen aber deutsche Besteuerungsrechte verloren, führt dies zum Ansatz der gemeinen Werte und damit zur Aufdeckung der stillen Reserven. Insoweit hat also nur eine „Pseudo-Europäisierung“ des Umwandlungssteuerrechts stattgefunden.

- Die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz (Maßgeblichkeit) wurde aufgegeben. Dies bedeutet, dass in der für Umwandlungszwecke erstellten „Übertragungsbilanz“ steuerlich ein Buchwertansatz zulässig ist, obwohl in der Handelsbilanz stille Reserven aufgedeckt wurden.

Einige Beispielfälle sollen den Anwendungsbereich des UmwStG verdeutlichen:

| SACHVERHALT | ANWENDBARE VORSCHRIFTEN DES UMWSTG |
|---|--|
| Eine GmbH soll formwechselnd in eine GmbH & Co. KG umgewandelt werden. | Anwendbar sind die §§ 9, 3 bis 8 UmwStG. Durch den Wechsel von der Kapital- in die Personengesellschaft müssen die bei der GmbH <i>offen thesaurierten</i> Gewinne nachversteuert werden; ansonsten ist im Hinblick auf stille Reserven in den Einzelwirtschaftsgütern der GmbH unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag eine Buchwertfortführung (also keine Versteuerung der stillen Reserven) möglich. |
| Die Tochtergesellschaft (T-GmbH) soll auf die an ihr zu 100% beteiligte Muttergesellschaft (M-GmbH) verschmolzen werden. | Anwendbar sind die §§ 11-13 UmwStG. Die Verschmelzung kann unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag zu Buchwerten (also keine Versteuerung der stillen Reserven) erfolgen. |
| Die T-GmbH soll auf eine Schwestergesellschaft der M-GmbH, die S-GmbH, abgespalten werden. | Anwendbar sind die §§ 15-16 UmwStG. |
| Eine GmbH & Co. KG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden. | Anwendbar ist § 20 UmwStG. |
| Die Einzelunternehmer A und B wollen eine gemeinsame Gesellschaft (OHG) gründen und ihre Einzelunternehmen in die OHG einbringen. | Anwendbar ist § 24 UmwStG. |

Abbildung 22: Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes

4.2 | ÜBERBLICK ÜBER DIE IM RAHMEN VON UMSTRUKTURIERUNGEN EINSCHLÄGIGEN NORMEN DES EINKOMMENSTEUERGESETZES

Mit den in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelten Tatbeständen ermöglicht der Gesetzgeber weitere ertragsteuerneutrale Übertragungsvorgänge.

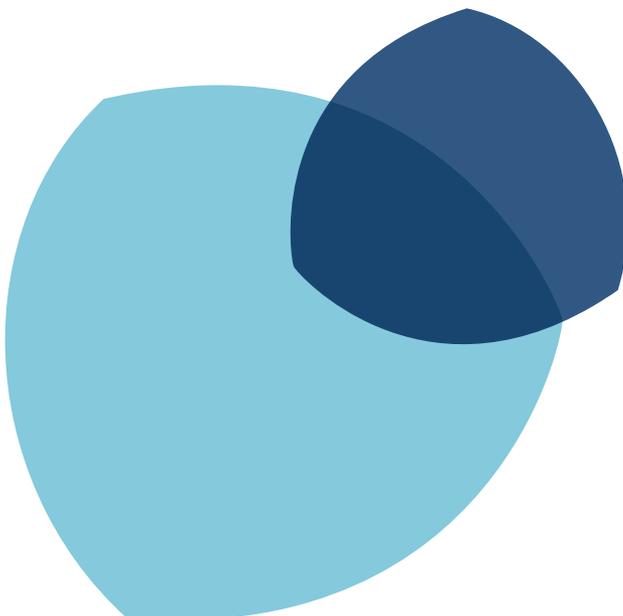
Auf die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, die die unentgeltliche Übertragung eines *Betriebs*, *Teilbetriebs* oder *Mitunternehmeranteils* auch außerhalb des Anwendungsbereiches des UmwG und des UmwStG zu Buchwerten ermöglicht, wurde bereits vorstehend unter 3. im Zuge der Regelungen für die Unternehmensnachfolge und in Abbildung 20 hingewiesen.

§ 6 Abs. 5 EStG hingegen regelt die Möglichkeit, *einzelne Wirtschaftsgüter* aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter bzw. umgekehrt vom Gesellschafter auf eine Personengesellschaft unter Fortführung der Buchwerte zu übertragen. Dieser Vorschrift kommt vor allem bei der Übertragung von im Eigentum eines Gesellschafters einer Personengesellschaft stehenden Wirtschaftsgütern, die der Personengesellschaft ohnehin schon zur Nutzung überlassen sind (sog. Sonderbetriebsvermögen), in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft große Bedeutung zu. Ein Beispiel erläutert dies:

A und B sind die alleinigen Kommanditisten der A & B GmbH & Co. KG (kurz KG). Im Alleineigentum von A befindet sich ein Grundstück, das an die KG vermietet wird. A möchte das Grundstück in das Vermögen (Gesamthandsvermögen) der KG übertragen, indem er bei der Einbringung des Grundstücks seinen Anteil an der KG erhöht (Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten). Die Einbringung des Grundstücks, was zivilrechtlich ein Tauschgeschäft ist (Übertragung Grundstück gegen Gewährung von höheren Gesellschaftsanteilen), hat in Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG zum steuerlichen Buchwert zu erfolgen. Als Folge aus der Zulässigkeit der ertragsteuerfreien Einbringung ergeben sich allerdings sogenannte Behaltensfristen (von 3 bis 7 Jahren), die bei späteren Umstrukturierungen oder bei Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts (Grundstück) zu beachten sind.

4.3 | ERGÄNZENDE HINWEISE

Vorstehende Ausführungen konnten nur einen groben Überblick vermitteln. Wie immer steckt der Teufel im Detail. Im Zweifelsfall muss deshalb die Anwendbarkeit der Vorschriften durch Einholung verbindlicher Auskünfte bei der Finanzverwaltung abgesichert werden.



5 | AKTUELLE THEMEN

5.1 | TAX COMPLIANCE

Tax Compliance ist längst nicht mehr nur bedeutsam für große kapitalmarktorientierte Unternehmen, sondern rückt immer mehr in den Fokus auch der familiengeführten mittelständischen Unternehmen und beeinflusst zunehmend deren Unternehmenskultur.

Geschäftsführer stehen mittlerweile zunehmend vor dem Problem, dass nachträglich notwendig werdende Korrekturen von bereits abgegebenen Steueranmeldungen oder Steuererklärungen die Frage aufwerfen, ob es sich bei diesen Erklärungen noch um steuerstrafrechtlich nicht relevante Berichtigungen nach § 153 AO oder bereits um (nur unter bestimmten Voraussetzungen strafbefreiend wirkende) Selbstanzeigen handelt. Diese Unterscheidung hat durch die Einführung des Vollständigkeitsgebots, des Mindestberichtigungszeitraums in § 371 Abs.1 AO und des Strafzuschlags nach § 398 AO enorm an Bedeutung gewonnen. Da es im Hinblick auf eine Fehleranzeige nach § 153 AO und auf eine Selbstanzeige nach § 371 AO an festen Anwendungs- und Abgrenzungskriterien fehlt, ist in der Praxis festzustellen, dass die Finanzbehörden nicht selten dazu tendieren, bei jeder Form einer steuerlichen Nacherklärung den Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung anzunehmen, da jedenfalls der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (aus Sicht der Finanzverwaltung) erfüllt ist und damit die Möglichkeit des Vorliegens des subjektiven Tatbestands (Vorsatz) einer Steuerhinterziehung nicht ausgeschlossen werden kann. Die Überprüfung des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung soll dann regelmäßig einem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren vorbehalten werden. Vor diesem Hintergrund besteht gerade auch bei größeren familiengeführten Unternehmen Unsicherheit, wie man sich bei Nacherklärungen zu verhalten hat. Eine Reaktion auf diese Entwicklungen war die Entwicklung von Tax-Compliance-Systemen, um fehlerhafte Steuererklärungen und damit Nacherklärungen weitgehend zu vermeiden. Diese Entwicklung wurde nunmehr durch die Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO verstärkt.¹⁶

Die zentrale Aussage der Finanzverwaltung im Anwendungserlass zu § 153 AO ist, dass bei Vorhandensein eines Tax-Compliance-Systems vermutet werden kann, dass Unrichtigkeiten in Steuererklärungen oder Steueranmeldungen grundsätzlich nicht auf vorsätzlichem Handeln oder Unterlassen beruhen. Konkret formuliert die Finanzverwaltung unter Rz. 2.6 des Anwendungserlasses: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

Damit existiert im Steuerverfahrensrecht nunmehr erstmals ein normativer Ansatz für ein Tax-Compliance-System zur Reduzierung möglicher steuerstrafrechtlicher Risiken in Unternehmen. Gleichzeitig sollten die Aussagen des BMF im Anwendungserlass zu § 153 AO nicht dazu führen, dass Vorsatz oder Leichtfertigkeit bei Organen oder Mitarbeitern automatisch widerlegbar von Seiten der Finanzverwaltung vermutet werden, falls kein Tax-Compliance-System etabliert worden ist.

Die Finanzminister der Länder haben sich am 21. Juni 2018 auf weitere Verschärfungen des Steuerrechts verständigt und unter anderem den Gesetzentwurf über eine Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen vorgelegt. Ziel der Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen ist es in erster Linie, dem Steuergesetzgeber zeitnah die Möglichkeit zu verschaffen, auf Steuergestaltungen zu reagieren. Mit der Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen soll eine Richtlinie der Europäischen Union ergänzt werden, die bereits am 25. Juni 2018 in Kraft getreten ist.¹⁷

Aufgrund der Verschwiegenheitspflichten der steuerberatenden Berufsgruppen in Deutschland ist unter anderem zu erwarten, dass die Meldepflichten regelmäßig von den beratenen Steuerpflichtigen selbst zu befolgen sind. Insoweit könnte die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen zu einer beträchtlichen Erhöhung des Compliance-Risikos führen, welches im Tax-Compliance-System entsprechend berücksichtigt werden müsste.

¹⁶ BMF-Schreiben vom 23.05.2016, IV A 3 – S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, 490.

¹⁷ Richtlinie 2018/822 vom 25.05.2018, ABl. L 139, 1.

5.2 | FORSCHUNG UND ENTWICKLUNG

In den vergangenen Jahren haben immer mehr Länder steuerliche Anreize für hochmobile ökonomische Aktivitäten in Form von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie Patente und Warenzeichen, eingeführt. Diese Länder gewähren Unternehmen steuerliche Abzüge für die Durchführung von Aktivitäten in Forschung und Entwicklung (F&E) und bieten zusätzlich reduzierte Gewinnsteuersätze für die Einkünfte von aus F&E resultierenden immateriellen Wirtschaftsgütern an. Letzteres wird als Patentbox bezeichnet und dient dazu, hochmobile ökonomische Aktivitäten am Standort zu behalten bzw. zusätzliche hochmobile ökonomische Aktivitäten mit steuerlichen Anreizen anzuziehen.

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht besteht ein positiver Zusammenhang zwischen Innovationsbedingungen und volkswirtschaftlichem Wachstum. Auch aus Sicht der Unternehmen können Investitionen in die Forschung zu einer Erhöhung des Unternehmenswerts beitragen. Folge einer nachhaltigen und intensiven F&E-Aktivität ist demnach eine Wertsteigerung für das forschende Unternehmen, aber auch für die gesamte Volkswirtschaft.

Deutschland ist eines der wenigen Länder in der Welt, die das Instrumentarium einer steuerbegünstigten F&E-Förderung noch nicht nutzen. Allerdings ist ein Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung in Vorbereitung, der eine Forschungszulage für Löhne und Gehälter von in der Forschung und Entwicklung tätigen Arbeitnehmern vorsieht.¹⁸

Ansonsten kommen derzeit in Deutschland noch die allgemeinen steuerrechtlichen Normen zur Anwendung. Unter diesen gibt es eine Reihe von Vorschriften, die sich nachteilig für forschende Unternehmen auswirken:

- Beschränkungen bei der Verlustberücksichtigung, insbesondere die sogenannte Mindestbesteuerung nach § 10d EStG und § 10a GewStG.
- Gefahr des Untergangs von Verlustvorträgen beim Anteilseignerwechsel nach § 8c, 8d KStG.
- Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Lizenzaufwendungen nach § 8 Nr. 1f GewStG.
- Beschränkungen bei der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen durch die Zinsschranke nach § 4h EStG und die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsaufwendungen nach § 8 Nr. 1a GewStG.
- Steuerliche Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung gegenüber der Fremdkapitalfinanzierung.

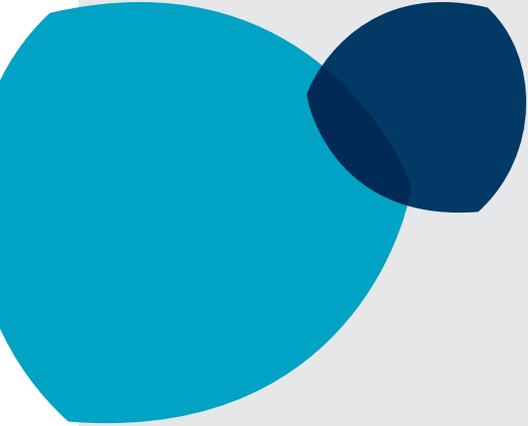
5.3 | AUSBLICK: GESETZGEBERISCHER HANDLUNGSBEDARF

Vorstehende Ausführungen haben gezeigt, in welchem kompliziertem Besteuerungsumfeld sich Familienunternehmen ganz aktuell bewegen. Ursache für die zunehmende Komplexität der steuerlichen Randbedingungen sind nicht nur die nationalen Entwicklungen, sondern auch der Einfluss des internationalen Steuerrechts auf das im zunehmenden Maße auch internationalisierte Familienunternehmen. Diesem Sachverhalten widmet sich eine eigene Veröffentlichung in der Reihe „WIFU-Praxisleitfaden“.

Der Handlungsdruck, der aufgrund von Steuerreformen in zahlreichen anderen Ländern entstanden ist, ist zumindest in Ansätzen beim deutschen Gesetzgeber angekommen. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber den Mut für notwendige grundlegende Steuerreformen aufbringen wird.

¹⁸ Siehe hierzu Kippenberg (2019).

6 | LITERATUR

- 
- Alber, M. & Layer, B. (2012): Praxisprobleme des neuen Umwandlungssteuererlasses aus der Sicht von Familienunternehmen. In: FuS 03/2012.
 - Hennerkes, B.-H. & Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen. Frankfurt: Campus.
 - Kippenberg, J. (2019): Länderbericht. In: IStR 05/2019, S. 17f.
 - Layer, B. (2016): Der Erbschaftsteuer-Kompromiss. In: FuS 04/2016.
 - Reindl, B. & Layer, B. (2012): Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder (Teil-)Mitunternehmeranteils. In: FuS 03/2013.
 - Stiftung Familienunternehmen (2016): Der Beitrag der Familienunternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland. Entwicklung der Steuern von Einkommen und Ertrag. München: Stiftung Familienunternehmen.
 - Stiftung Familienunternehmen (2017): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen. München: Stiftung Familienunternehmen.
 - Wiedemann, A. & Breyer, M. (2018a): Vorwegabschlag für Familienunternehmen (Teil I und II). In: FuS 02/2018, S. 4ff sowie S. 40ff.
 - Wiedemann, A.; Breyer, M. & Matenaer, S. (2018b): Vorwegabschlag für Familienunternehmen (Teil III). In: FuS 03/2018, S. 88ff.

KONTAKT

HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ – RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER

Das Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz wurde im Jahre 1929 gegründet und ist auf die konzeptionelle Beratung und Begleitung von Familienunternehmen und deren Eigentümern fokussiert. Das Büro berät Familienunternehmen rechtlich und steuerlich in ganz Deutschland, der Schweiz und in Österreich. Der Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die Gestaltung und Betreuung bei:

- Unternehmensnachfolge
- Unternehmenstransaktionen
- Unternehmensorganisation
- Unternehmensfinanzierung
- Familienverträge
- Stiftungen

ANSPRECHPARTNER

Prof. Rainer Kirchdörfer

Dr. Bertram Layer

Andrea Seemann

Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz

Jahnstraße 43

70597 Stuttgart

E-Mail: info@hennerkes.de

Telefon: +49 711 725 79-0

www.hennerkes.de

WITTENER INSTITUT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN (WIFU)

Das Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) der Wirtschaftsfakultät der Universität Witten/Herdecke ist in Deutschland der Pionier und Wegweiser akademischer Forschung und Lehre zu Besonderheiten von Familienunternehmen. Drei Forschungs- und Lehrbereiche – Betriebswirtschaftslehre, Psychologie/Soziologie und Rechtswissenschaften – bilden das wissenschaftliche Spiegelbild der Gestalt von Familienunternehmen. Dadurch hat sich das WIFU eine einzigartige Expertise im Bereich Familienunternehmen erarbeitet. Ein Kreis von 75 Familienunternehmen macht dies möglich. So kann das WIFU auf Augenhöhe als Institut von Familienunternehmen für Familienunternehmen agieren. Mit derzeit 18 Professoren leistet das WIFU seit nunmehr 20 Jahren einen signifikanten Beitrag zur generationenübergreifenden Zukunftsfähigkeit von Familienunternehmen.

ANSPRECHPARTNER

Prof. Dr. Tom A. Rösen

Geschäftsführender Direktor

Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU)

Universität Witten/Herdecke

Alfred-Herrhausen-Straße 50

58448 Witten

E-Mail: tom.ruesen@uni-wh.de

Telefon: +49 2302 926 513

www.wifu.de



**WITTENER INSTITUT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN**

**UNIVERSITÄT
WITTEN/HERDECKE**

Fakultät für
Wirtschaftswissenschaft

Alfred-Herrhausen-Straße 50
58448 Witten
Tel.: +49 2302 926-513
Fax: +49 2302 926-561
wifu@uni-wh.de

www.wifu.de
www.facebook.com/gowifu

© 2019 · WIFU Witten/Herdecke