

STEUERN IM FAMILIEN- UNTERNEHMEN

DIE BEDEUTUNG DER STEUERN BEI DER RECHTSFORMWAHL IM FAMILIENUNTERNEHMEN (I. TEIL)

DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER, HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

I. EINLEITUNG

Im Folgenden soll ein Überblick vermittelt werden, welche Steuern den laufenden Geschäftsbetrieb des Unternehmens (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) belasten. Hierbei spielt die Rechtsform des Unternehmens eine entscheidende Rolle. Weitere Fragen, die mit der Umwandlung des Unternehmens in eine andere Organisationsform verbunden sind oder aber welche Steuern beim Gesellschafterwechsel und bei der Unternehmensnachfolge anfallen, werden in einem gesonderten Beitrag im nächsten Heft (FuS 5-2017) dargestellt.

Deshalb wird nachfolgend der Schwerpunkt der Ausführungen in der Erläuterung der Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften liegen.¹

II. DIE BESONDERHEITEN DER BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN

Zunächst zur laufenden Besteuerung des Unternehmens. Vielen ist unbekannt, dass die Personengesellschaft – insbesondere auch die GmbH & Co. KG – nur handelsrechtlich, nicht jedoch einkommensteuerlich als quasi eigene Rechtspersönlichkeit existiert. Das Einkommensteuerrecht zerlegt nämlich im Gegensatz zum realen Lebenssachverhalt das Unternehmen der Personengesellschaft in fiktive, ihren jeweiligen Gesellschaftern (steuerlich: Mitunternehmern) zuzurechnende

Einzelbetriebe. Jeder Gesellschafter besitzt – vereinfacht ausgedrückt – steuerlich seinen eigenen Teilbetrieb. Damit stellt die Steuerbilanz der Personengesellschaft eine Zusammenfassung der Einzelbilanzen ihrer Gesellschafterunternehmen dar. Aus dieser lebensfremden Fiktion – früher plakativ, aber sehr verständlich als „Bilanzbündeltheorie“ bezeichnet – ergeben sich erhebliche steuerliche Konsequenzen, von denen Kapitalgesellschaften unberührt bleiben. Nur wer diese Konsequenzen zumindest in ihren Umrissen kennt, kann ermessen, warum eine grundlegende Reform der Ertragsbesteuerung der Unternehmen so schwierig ist.

Beim Einzelunternehmer stellt sich die Besteuerungssituation wie folgt dar: Für den außenstehenden Dritten ist nicht erkennbar, welche Gegenstände seines Vermögens dem Unternehmen und welche ausschließlich seinen privaten Zwecken dienen. Eine Unterscheidung ist handelsrechtlich auch nicht erforderlich, weil der Einzelkaufmann für die Geschäftsverbindlichkeiten mit seinem gesamten Vermögen haftet – also sowohl mit dem Betriebs- als auch mit dem Privatvermögen. Zum Zweck der Besteuerung muss jedoch zwischen Privat- und Betriebsvermögen unterschieden werden. Denn auf Gegenstände des Betriebsvermögens können – anders als auf das Privatvermögen – 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.

Bei der Personengesellschaft ist der Sachverhalt komplexer. Ertrag und Aufwand, der wirtschaftlich mit der Beteiligung in Zusammenhang steht, spielen sich teilweise in der persönlichen Sphäre des Gesellschafters ab, stehen also außerhalb der Vermögenssphäre der Gesellschaft. So befindet sich oft das Betriebsgebäude im privaten Besitz 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 eine Zinszahlung aus der persönlichen Refinanzierung eines Darlehens, welches er der Personengesellschaft zur Verfügung gestellt hat. All diese Vorgänge müssen unab-

¹ Eine vertiefende Darstellung zu den Themen des Familienunternehmens im Steuerrecht findet sich bei Hennerkes, B. H./Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen, S. 473 ff. Die nachfolgenden Ausführungen zu den Besteuerungsunterschieden von Personen- und Kapitalgesellschaften basieren auch mit freundlicher Genehmigung der Autoren weitestgehend auf den Darstellungen in dieser Literaturquelle, insbesondere S. 476 ff.

INHALT

- I. Einleitung
- II. Die Besonderheiten der Besteuerung von Personengesellschaften
- III. Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft
- IV. Veräußerungsgewinne
- V. Verrechnung von Verlusten
- VI. Fazit

hängig von dem unmittelbar anteiligen Gewinn aus der Gesellschaft bei demjenigen Gesellschafter ertragsteuerlich erfasst werden, den sie betreffen. Dem dient die sogenannte steuerliche Sonderbilanz, die ergänzend neben die Bilanz des Unternehmens selbst tritt. Mittels der Sonderbilanz werden also die sich für den Gesellschafter aus der Bilanz des Unternehmens ergebenden anteiligen Gewinne für steuerliche Zwecke korrigiert. Ihm persönlich zufließende Erträge, die mit dem Betrieb zusammenhängen – beispielsweise Mieterträge eines privaten Grundstücks – werden seinem anteiligen Unternehmensgewinn, wie er sich aus der Bilanz der Gesellschaft ergibt, zugeschlagen. Ein betrieblicher Aufwand, wie etwa – um beim gerade gezeigten Beispiel zu bleiben – Abschreibungen auf sein privates, an die Firma vermietetes, Gebäude, vermindern hingegen seinen betrieblichen Gewinnanteil. 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 an den ausscheidenden Gesellschafter einen Preis, der über dem Buchwert liegt. Die Differenz zwischen dem Buchwert der übernommenen Beteiligung und dem gezahlten Kaufpreis stellt für den Käufer zusätzliche Anschaffungskosten dar, die auf die einzelnen (erworbenen) Wirtschaftsgüter des (teilweise) erworbenen Unternehmens beziehungsweise auf den Firmenwert aufzuteilen und in der Ergänzungsbilanz zu erfassen sind. Sie führen zu zusätzlichen Abschreibungen des Erwerbers, die die Mitgesellschafter nicht betreffen, die aber den aus der Personengesellschaft herrührenden Gewinnanteil in der Hand des Anteilserwerbers steuerlich entsprechend mindern, sodass er über die Abschreibungen zusätzliche Liquidität erhält, aus der er den gezahlten Kaufpreis teilweise finanzieren kann. Mit anderen Worten: Beim Erwerb einer Personengesellschaft oder eines Anteils beteiligt sich der Fiskus am Kaufpreis.

Bei der Ergänzungsbilanz mit steuerlicher Wirkung gibt es einen entscheidenden Unterschied zwischen dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft und solchen an einer Kapitalgesellschaft. Gesellschaftsanteile an Kapitalgesellschaften (GmbH-Anteile, Aktien) sind – anders als der Anteil an einer Personengesellschaft – steuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter, auf die der Käufer keinerlei planmäßige Abschreibungen vornehmen kann.

III. BELASTUNGSVERGLEICH ZWISCHEN EINER PERSONEN- UND KAPITALGESELLSCHAFT

Die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns erfolgt für Personen- und Kapitalgesellschaften, abgesehen von den Ausführungen weiter oben und einigen sonstigen Ausnahmen, nach den gleichen Grundsätzen. Damit endet jedoch bereits die Gemeinsamkeit. Der Gewinn der Personengesellschaft wird – wie eben dargestellt – einkommensteuerlich nur bei ihren Gesellschaftern unter Einbeziehung ➤

Familienunternehmen unterstützen



Die besondere Aufgabe von Familienunternehmen: Wie kann das Verhältnis von Familie und Unternehmen langfristig erfolgreich gestaltet werden?

Leseprobe
www.v-r.de

Arist von Schlippe / Torsten Groth / Tom A. Rösen

Die beiden Seiten der Unternehmerfamilie

Familienstrategie über Generationen: Auf dem Weg zu einer Theorie der Unternehmerfamilie

2017. 320 Seiten mit 21 Abb. und 5 Tab., gebunden

€ 40,- D / ISBN 978-3-525-40381-5

eBook € 32,99 D / ISBN 978-3-647-40381-6



Robert Kebbekus / Dana Haralambie

Personalmanagement in Familienunternehmen

Fachkräfte finden, halten und fördern

2014. 286 Seiten, mit 23 Abb. und 7 Tab., inkl. Downloadmaterial, gebunden

€ 40,- D / ISBN 978-3-525-40367-9

eBook: € 32,99 D / ISBN 978-3-647-40367-0

Maßgeschneidertes Personalmanagement für mittelständische Familienunternehmen!

Materialien für die Personal- und Organisationsentwicklung in Familienunternehmen

Von Arbeitsklima bis Zielbestimmung

2015. 147 Seiten, mit 4 Abb., eBook

€ 19,99 D / ISBN 978-3-647-92007-8

Unterschiede bei der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften

Rechtsform	Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft	Personengesellschaft
Gewinnverwendung	Thesaurierung	Ausschüttung	Regelbesteuerung (Ausschüttung oder Thesaurierung)	Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung, soweit keine Entnahme der Gewerbesteuer bzw. der Einkommensteuervorauszahlungen erfolgt
Tarif	2017	2017	2017	2017
Belastung der Gesellschaft:				
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Körperschaftsteuer	15,00	15,00	–	–
Soli	0,80	0,80	–	–
Gewerbesteuer (Hebesatz 400%)	14,00	14,00	14,00	14,00
Steuer der Gesellschaft	29,80	29,80	14,00	14,00
Verbleibender Gewinn nach Steuer der Gesellschaft	70,20	70,20	86,00	86,00
Belastung der Gesellschafter (ohne Kirchensteuer):				
Abgeltungsteuer (25% auf die Dividende der Kapitalgesellschaft)		17,60	–	–
Einkommensteuer		–	45,00 (Einkommensteuer-Spitzensatz, berechnet auf den Gewinn vor Steuern)	Einkommensteuer begünstigt auf den thesaurierten Gewinn (28,25%): = 14,85 Einkommensteuer nicht begünstigt (45% auf den für Steuerzahlungszwecke entnommenen Betrag): = 21,37
Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer		–	13,30	13,30
Soli		1,00	1,74	1,26
Gesamtbelastung	29,80	48,40	47,44	38,18

Abb. 1: Das Schaubild zeigt, dass die Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften (38,18 %) im Vergleich zu Kapitalgesellschaften (29,8 %) deutlich höher ausfällt. Die Personengesellschaft erweist sich auch im Übrigen bei der laufenden Besteuerung heute selbst dann kaum mehr als steuerlich günstiger, wenn die Gewinne in die Hand der Gesellschafter gelangen sollen. Quelle: Hennerkes, B. H./Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen, S. 481.

ihrer individuellen Verhältnisse erfasst. Ob die Gewinne im Unternehmen verbleiben oder entnommen werden, war für die Einkommensteuer lange Zeit unerheblich. Seit 2008 gilt eine steuerliche Sonderregelung, wonach der Personengesellschafter auch einen günstigeren Steuersatz für die Gewinne in Anspruch nehmen kann, die er in seiner Personengesellschaft thesauriert. Mit dieser sogenannten Thesaurierungsbegünstigung hat der Gesetzgeber eine Angleichung der Personengesellschaftsbesteuerung an die seinerzeit gesunkene Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften beabsichtigt. Gleichzeitig ist ein Anreiz für eine bessere Eigenkapitalausstattung von Personengesellschaften entstanden. Werden solche Gewinne zunächst mit dem günstigeren Thesaurierungssteuersatz besteu-

ert, der 28,25 % beträgt, 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 meinen, dass der Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % in etwa dem entspricht, was auch Kapitalgesellschaften an Ertragsteuern auf thesaurierte Gewinne zu bezahlen haben, nämlich etwa 29,8 %. Hierbei wird jedoch übersehen, dass der Familienunternehmer aus dem Gewinn der Personengesellschaft zunächst die Gewerbesteuer und auch die Einkommensteuer (Vorauszahlungen) begleichen muss, also zumindest diese Beträge aus der Gesellschaft zu entnehmen hat; in Höhe dieser faktischen Gewinnentnahme für Steuerzahlungszwecke kann der Personenunternehmer

also nicht vom günstigen Steuersatz profitieren. Berücksichtigt man dies, so liegt selbst bei höchstmöglicher Inanspruchnahme des günstigen Steuersatzes auf thesaurierte Gewinne die steuerliche Gesamtbelastung der Personengesellschaft noch mit etwa zehn Prozentpunkten über der steuerlichen Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft, wie sich obiger Abbildung entnehmen lässt. Der Gewinn der Kapitalgesellschaft wird – je nachdem, ob er in die Hände der Gesellschafter gelangt oder ob er im Unternehmen verbleibt – in jedem Fall unterschiedlich behandelt. Der im Unternehmen verbleibende (thesaurierte) Gewinn unterliegt abschließend einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % und einer – je nach Hebesatz der Gemeinde des Unternehmensstandortes – Gewerbesteuer von ca. 14 %. Die ausgeschütteten Gewinne werden in der Hand der Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals mit Einkommensteuer in ihrer Sonderform der 25 %igen Abgeltungsteuer belastet.

Wie sich aus folgender Abbildung (Abb. 1) ergibt, ist die Besteuerung der in der Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne in der Praxis deutlich niedriger als im Fall der Personengesellschaft, sofern die Gewinne thesauriert werden.

IV. VERÄUSSERUNGSGEWINNE

Auch wenn es um die Besteuerung von Gewinnen bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen geht, bestehen zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft erhebliche Unterschiede.² Die Kapitalgesellschaft ist auch hier im Regelfall bevorzugt. Im Fall der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist der Veräußerungsgewinn des Gesellschafters, sofern dieser zu mindestens 1 % beteiligt ist oder die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, nach dem Teileinkünfteverfahren mit 60 % steuerpflichtig. Daraus resultiert bei Anwendung des Spitzensteuersatzes eine Gesamtbelastung mit Einkommensteuer (inklusive Solidaritätszuschlag) von circa 28,5 %. Bei Beteiligung des Gesellschafters unterhalb der Ein-Prozent-Grenze, also beispielsweise bei Beteiligung mit Aktien an einer großen Aktiengesellschaft unter 1 %, ist der Veräußerungsgewinn, sofern die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, mit der 25 %igen Abgeltungsteuer zu versteuern. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags ergibt sich eine Gesamtbelastung von circa 26,4 %.

Für die Personengesellschaft gibt es eine solche generelle Vergünstigung nicht. Nur einmal in seinem Leben kann der Steuerpflichtige für einen Veräußerungsgewinn von bis zu fünf Mio. Euro einen begünstigten Steuersatz in Höhe von 56 % seines durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes für sich in Anspruch nehmen. Unterliegt der Veräußerungsgewinn – wie im Regelfall – also dem ESt-Höchststeuersatz von 45 %, so wird der Veräußerungsgewinn bis zu fünf Mio. Euro nur mit 56 % von 45 %, also mit 25,2 %, besteuert. Sowohl die Tatsache, dass diese Begünstigung nur einmal im Leben gewährt wird, als auch die Begrenzung des begünstigten Veräußerungsgewinns auf 5 Mio. Euro und der im Vergleich zum Teileinkünfteverfahren höhere Steuersatz stellen eine kaum zu rechtfertigende Diskriminierung der Personengesellschaft dar.

² Siehe im Einzelnen die Darstellung bei Hennerkes, B. H./Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen, S. 483 f.

V. 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 anderen positiven Einkünften aus sonstigen Einkunftsquellen bis zur Höhe seiner Kommanditeinlage (soweit sie noch nicht durch Verluste aufgezehrt ist) verrechnet werden. Eine solche Verrechnung 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).

VI. FAZIT

Vorstehende Ausführungen haben gezeigt, dass die steuerlichen Aspekte bei der Wahl der richtigen Rechtsform und der optimalen Strukturierung einer Unternehmensgruppe eine wichtige Rolle spielen. Die steuerlichen Aspekte dürfen aber keinesfalls alleine im Vordergrund stehen. Im Zuge der Rechtsformwahl sind auch weitere Entscheidungskriterien zu beachten wie beispielsweise Fragen nach den Haftungsrisiken und zu Publizitätspflichten, Fragen der Mitbestimmung, Finanzierungsfragen und Fragen der Geschäftsführung/Überwachung.³ Die steuerlichen Gesichtspunkte sollten daher die Entscheidung nicht dominieren. Aber auch wenn Entscheidungen unter Berücksichtigung der steuerlichen Rahmendaten getroffen werden, so muss zumindest sichergestellt werden, dass die einmal getroffene Entscheidung auch wieder rückgängig gemacht bzw. flexibel angepasst werden kann. Mit diesem Aspekt und den Möglichkeiten der Übertragung des Unternehmens auf neue Gesellschafter wird sich der Beitrag im folgenden Heft beschäftigen. ♦

³ Siehe zu den Entscheidungskriterien bei der Rechtsformwahl Jacobs, O./Scheffler, W./Spengel, C. (2015): Unternehmensbesteuerung und Rechtsform. 5. Auflage, S. 6



Dr. Bertram Layer ist Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz. Seine Schwerpunkte sind die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschafter bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Umstrukturierungen und beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Ergänzungsbilanz • Rechtsformwahl • Sonderbilanz • Veräußerungsgewinne

STEUERN IM FAMILIEN- UNTERNEHMEN

DIE BEDEUTUNG DER STEUERN BEI DER UNTERNEHMENS- NACHFOLGE SOWIE BEI UMSTRUKTURIERUNGEN UND UMWANDLUNGEN (II. TEIL)

DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER, HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

I. EINLEITUNG

Anknüpfend an die Ausführungen in Heft 4/2017 zu den Steuern auf den laufenden Geschäftsbetrieb in Abhängigkeit von der Unternehmensrechtsform, wird in diesem Beitrag ein Überblick über die Besteuerung der Unternehmensnachfolge sowie zu den ertragsteuerlichen Folgen bei betrieblichen Umstrukturierungen vermittelt.

II. STEUERN BEI DER UNTERNEHMENS- NACHFOLGE

Sofern ein Einzelunternehmen, Anteile an Personengesellschaften und im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften unentgeltlich übertragen werden, 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 Vorgängers ein und darf daher die Buchwerte fortführen (Fußstapfentheorie). Wird für die Übertragung von Anteilen eine Gegenleistung vereinbart, kann dies in Abhängigkeit von der Ausgestaltung dazu führen, dass der Übertragungsvorgang ertragsteuerliche Folgen in Form eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns oder -verlusts auslöst. Bezüglich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in Abhängigkeit von der Unternehmensrechtsform wird auf den Beitrag in Heft 4/2017 verwiesen (siehe dort im Einzelnen die Ausführungen unter IV.).

Auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016 wird unternehmerisches Vermögen (sog. Produktivvermögen) grundsätzlich erbschaftsteuerlich begünstigt besteuert. Die Definition des begünstigungsfähigen unternehmerischen Vermögens ist dabei unverändert geblieben.

Es besteht auch weiterhin die Möglichkeit, für unternehmerisches Vermögen eine 85 %ige Freistellung (Regelverschonung) bzw. eine 100 %ige Freistellung (Optionsverschonung) zu erhalten. Auch die Haltefristen und Nachversteuerungsregelungen wurden durch die Erbschaftsteuerreform 2016 nicht geändert.

Wie bisher gelten Nachversteuerungsfristen von fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. sieben Jahren (Optionsverschonung), und die sogenannte Mindestlohnsumme muss in diesem Zeitraum eingehalten werden. Änderungen hinsichtlich der Mindestlohnsumme ergeben sich aber unter anderem für Unternehmen mit 20 Mitarbeitern oder weniger. Die Mindestlohnsumme greift bereits bei Unternehmen mit mehr als fünf Mitarbeitern.

Die Begünstigung greift bei der Übertragung von Großvermögen ab einem Anteilswert von mehr als 26 Mio. Euro grundsätzlich nicht. In diesem Fall gilt entweder auf Antrag die sogenannte Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) oder das sogenannte Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG). Eine wesentliche Änderung zum bisher bestehenden Erbschaftsteuerrecht liegt zudem in der separaten Besteuerung des Verwaltungsvermögens. Schließlich wurden Sonderregelungen für Erwerbe von Todes wegen eingeführt: Es greift eine Investitionsklausel, wenn Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren aufgrund eines vorgefassten Plans des Erblassers in begünstigtes Vermögen umgeschichtet wird bzw. für Finanzmittel ausnahmsweise auch dann, wenn diese zur Zahlung von Löhnen eingesetzt werden. Ferner wurde eine Stundungsregelung für sieben Jahre ins Gesetz aufgenommen (ab dem zweiten Jahr verzinslich zu einem Zinssatz von 6 %). »

INHALT

- I. Einleitung
- II. Steuern bei der Unternehmensnachfolge
- III. Steuern bei der Umstrukturierung von Unternehmen
 1. Überblick über die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes
 2. Überblick über die Normen des Einkommensteuergesetzes
- IV. Ergänzende Hinweise

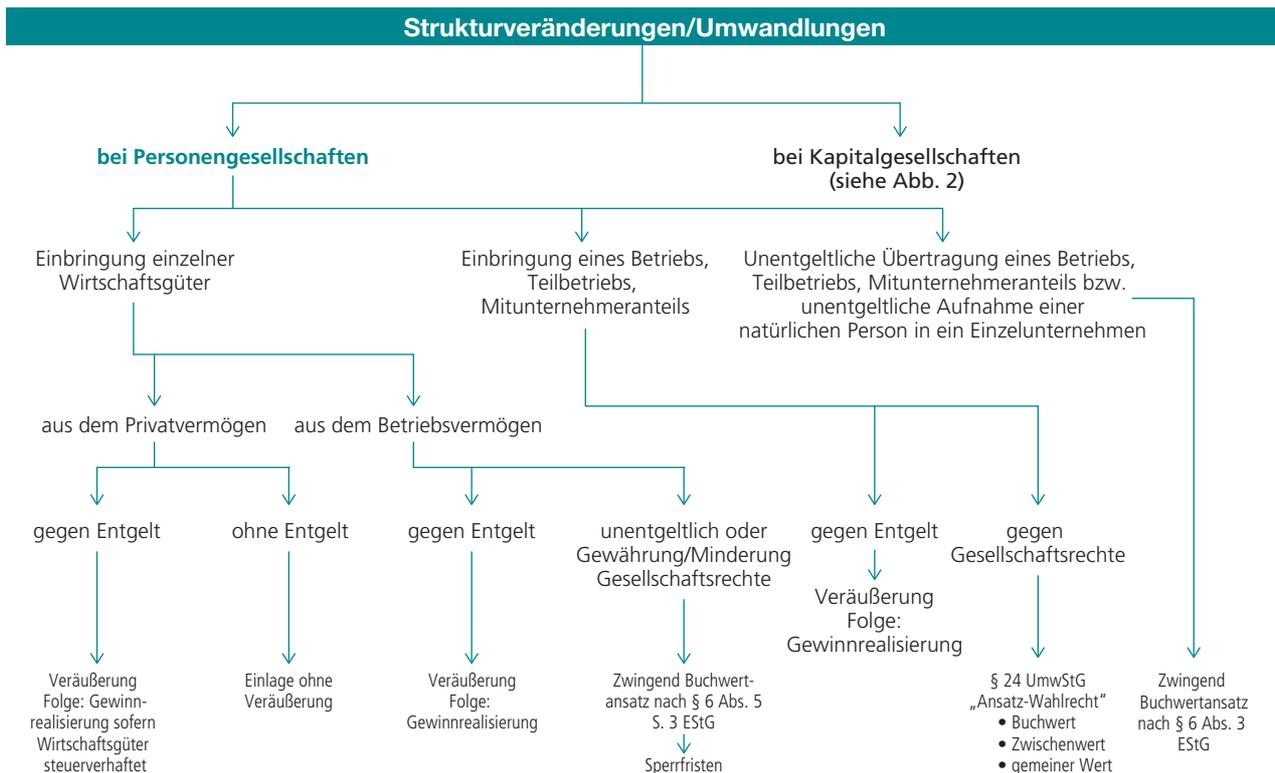


Abb. 1, Quelle: Eigene Darstellung

III. STEUERN BEI DER UMSTRUKTURIERUNG VON UNTERNEHMEN

Auch wenn sich Familienunternehmen durch ein hohes Maß an Beständigkeit auszeichnen, gibt es doch verschiedene Anlässe, die eine Änderung der Rechtsform oder aber die Neustrukturierung des von den Gesellschaftern oder den Familiengesellschaften selbst gehaltenen Vermögens erfordern.

Um Umwandlungsvorgänge zu erleichtern, hat der Gesetzgeber mit dem Umwandlungsgesetz (UmwG) ein zivilrechtliches Regelwerk geschaffen, das z.B. die Übertragung von Vermögen im Zuge der Umwandlung ohne Abwicklung des umzuwandelnden Rechtsträgers im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge ermöglicht. Im UmwG geregelt sind folgende Umwandlungsarten:

- Verschmelzung;
- Spaltung;
- Vermögensübertragung;
- Formwechsel.

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 einzelnen Wirtschaftsgütern begünstigen. Einen groben Überblick über die einschlägigen Normen und deren Regelungsinhalt vermitteln nachfolgende Übersichten:¹

Die Besonderheit all dieser Normen liegt darin, dass unter den dort im Einzelnen geregelten Voraussetzungen eine ertragsteuerneutrale Umwandlung bzw. Strukturveränderung möglich ist. Angesichts der oftmals im Familienunternehmen gebildeten hohen stillen Reserven in einzelnen betrieblichen Einheiten oder aber auch nur in einzelnen Wirtschaftsgütern sind daher ein gewisses Grundverständnis dieser Normen und eine Kenntnis damit verbundener Fallstricke sowohl für den Familienunternehmer als auch für dessen Berater unerlässlich.

1. Überblick über die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes

Unter Verweis auf die Abbildungen 1 und 2 hat der Gesetzgeber im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) als Pendant zu den im Umwandlungsgesetz (UmwG) verankerten Formen des Rechtsformwechsels Möglichkeiten eröffnet, Strukturveränderungen im Unternehmen ertragsteuerneutral auszugestalten.

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 beschränkt

¹ Siehe zu diesem Themenkomplex ausführlich auch Alber, M./Layer, B. (2012). In: FuS (3), S. 98 ff., und Reindl, B./Layer, B. (2013). In: FuS (3), S. 109 ff.

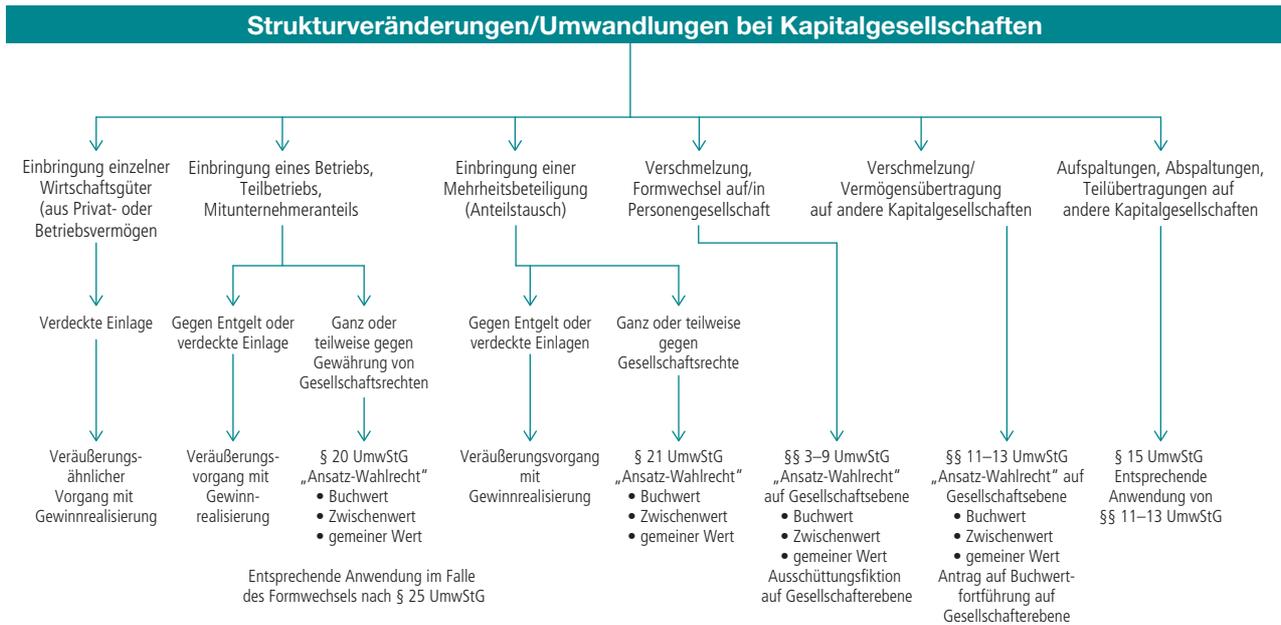


Abb. 2, Quelle: Eigene Darstellung

sich auf die ertragsteuerliche Behandlung von Umstrukturierungsvorgängen, während ihre umsatzsteuerlichen und grunderwerbsteuerlichen Folgen den entsprechenden Einzelsteuergesetzen zu entnehmen sind.

Das UmwStG lehnt sich im Aufbau nicht an das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz an, sondern erfasst auch Umwandlungen, die außerhalb des UmwG geregelt sind, wenn sie aufgrund ausdrücklicher bundes- oder landesgesetzlicher Regelung zugelassen sind und einer Umwandlung i.S.d. § 1 Abs. 1 UmwG entsprechen (z.B. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapital- oder Personengesellschaft).

Ende des Jahres 2006 hat der Gesetzgeber das UmwStG auf eine neue Grundlage gestellt. Gegenüber dem zuvor gültigen UmwStG haben sich insbesondere folgende Änderungen ergeben:

- Für alle Arten von Umwandlungen ist aufgrund der Einordnung als Veräußerungstatbestand grundsätzlich der gemeine Wert anzusetzen (= Aufdeckung der stillen Reserven). Unter bestimmten Voraussetzungen können auf Antrag die Buchwerte oder auch Zwischenwerte angesetzt werden. Dieses Ansatzwahlrecht bzw. Buchwertprivileg setzt insbesondere voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den übergehenden Wirtschaftsgütern und/oder an den Anteilen nicht verloren geht und dass außer der Gewährung von Gesellschaftsrechten keine bzw. 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 Landesgrenze hinaus 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 Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Maßgeblichkeit) wurde aufgegeben. Dies bedeutet, dass in der für Umwandlungszwecke erstellten „Übertragungsbilanz“ steuerlich ein Buchwertansatz zulässig ist, obwohl in der Handelsbilanz stille Reserven offengelegt wurden.

Die Finanzverwaltung hat mit dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass vom 11.11.2011 zu Zweifels- und Auslegungsfragen des Umwandlungssteuerrechts umfassend Stellung genommen.²

2. Überblick über die Normen des Einkommensteuergesetzes

Mit den in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) geregelten Tatbeständen hat der Gesetzgeber weitere Übertragungsvorgänge bei Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen als ertragsteuerneutralen Vorgang ausgestaltet. Auf die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, welche die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten ermöglicht, wurde bereits vorstehend unter 2. im Zuge der Regelungen für die Unternehmensnachfolge hingewiesen. ➤

2 Vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, S. 1314 ff.

Anwendungsbereich des UmwStG	
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 thesaurierten Gewinne nachversteuert werden; ansonsten ist unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auf Antrag eine Buchwertfortführung möglich.
Die Tochtergesellschaft T-GmbH soll auf die zu 100 % beteiligte Muttergesellschaft (M-GmbH) verschmolzen werden.	Anwendbar sind die §§ 11–13 UmwStG, die Verschmelzung kann unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auf Antrag zu Buchwerten 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 eingebracht 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.

Abb. 3, Quelle: Eigene Darstellung

§ 6 Abs. 5 EStG hingegen regelt die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter unter Fortführung der Buchwerte bzw. umgekehrt vom Gesellschafter auf eine Personengesellschaft zu übertragen. Dieser Vorschrift kommt gerade in Verbindung mit der Übertragung von im Eigentum eines Gesellschafters einer Personengesellschaft stehenden Wirtschaftsgütern (sog. Sonderbetriebsvermögen) in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft große Bedeutung zu. Ein Beispiel soll dies erläutern.

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, die zivilrechtlich einen Tauschvorgang darstellt (Einlage Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) hat in Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG zum steuerlichen Buchwert zu erfolgen. Als Folgewirkung ergeben sich allerdings sog. Behaltensfristen (von drei bis sieben Jahren), die bei späteren Umstrukturierungen oder bei Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts verletzt werden können.

IV. ERGÄNZENDE HINWEISE

Vorstehende Ausführungen können nur einen groben Überblick über die Vorschriften vermitteln, die die Unternehmensnachfolge erleichtern bzw. die es ermöglichen, die Umstrukturie-

rung bzw. Umwandlung von Unternehmen ertragsteuerlich neutral auszugestalten. Positiv festzuhalten ist, dass das deutsche Steuerrecht für diese Fälle eine Vielzahl von Normen bereithält. Wie immer steckt der Teufel im Detail. Im Zweifelsfall muss die Anwendbarkeit der Vorschriften durch Einholung verbindlicher Auskünfte abgesichert werden. Ferner sind die mit diesen Vorschriften im Regelfall verbundenen Behaltens- und Sperrfristen zu beachten. ◆



Dr. Bertram Layer ist Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz. Seine Schwerpunkte sind die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschafter bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Umstrukturierungen und beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Einkommensteuer • Nachfolge • Umstrukturierung • Umwandlungsgesetz