

STEUERN IM FAMILIENUNTERNEHMEN

TEIL I: DIE BEDEUTUNG DER STEUERN BEI DER RECHTSFORMWAHL IM FAMILIENUNTERNEHMEN

VON DR. BERTRAM LAYER

ABSTRACT

Der Beitrag vermittelt einen Überblick über die laufende Besteuerung von Familienunternehmen. Dargestellt werden die Besonderheiten bei der Besteuerung von Personengesellschaften, die Besteuerungssituation bei Kapitalgesellschaften und die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl. In diesem Zusammenhang erläutert werden auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung für nicht entnommene Gewinne bei Personengesellschaften und die neu geschaffene Option für Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuer zu optieren.

I. Einleitung

Im Folgenden soll ein Überblick vermittelt werden, welche Steuern den laufenden Geschäftsbetrieb des Unternehmens belasten (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer). 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 die Steuern beim Gesellschafterwechsel und bei der Unternehmensnachfolge behandeln, werden in einem gesonderten Beitrag 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 Widerspruch zu dem realen Lebenssachverhalt das Unternehmen der Personengesellschaft in fiktive, ihren jeweiligen Gesellschaftern (steuerlich: Mitunternehmern) zuzurechnende Einzel-

betriebe. 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. Erst wer diese Konsequenzen zumindest in ihren Umrissen kennt, kann ermesen, warum eine grundlegende Reform der Ertragsbesteuerung unserer Unternehmen so schwierig ist und warum auch mit der zum 1. Januar 2022 neu eingeführten und nachfolgend kurz erläuterten Möglichkeit für Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuer zu optieren, so zahlreiche Fallstricke verbunden sind.

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 Geschäftsver-

»

INHALT

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

¹ Eine vertiefende Darstellung zu den Themen des Familienunternehmens im Steuerrecht findet sich bei Hennerkes/Kirchdörfer (2015): Die Familie und ihr Unternehmen, Kap. 10, 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. S. auch Kirchdörfer/Layer/Seemann, Praxisleitfaden Familienunternehmen und Besteuerung Teil 1: Inland, hrsg. vom Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU), Witten 2019.

bindlichkeiten 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 im 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 unabhängig von dem unmittelbaren anteiligen Gewinn aus der Gesellschaft bei dem Gesellschafter, den sie betreffen, ertragsteuerlich erfasst werden. 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 aus einem ihm gehörenden, an die Gesellschaft vermieteten bebauten Grundstück, werden seinem anteiligen Unternehmensgewinn zugeschlagen, wie er sich aus der Bilanz der Gesellschaft ergibt. 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.

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 einen über den steuer-

lichen Buchwerten des ausscheidenden Gesellschafters liegenden Preis. 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 bzw. auf den Firmenwert aufzuteilen und in der Ergänzungsbilanz zu erfassen sind. Sie führen zu zusätzlichen Abschreibungen allein 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 daran beteiligt sich der Fiskus am Kaufpreis.

In der Möglichkeit zur Erstellung einer Ergänzungsbilanz mit steuerlicher Wirkung liegt der entscheidende 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 einer Kapitalgesellschaft

Die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns erfolgt für Personen- und Kapitalgesellschaften, abgesehen von dem eben Aufgeführten und einigen sonstigen Ausnahmen, nach denselben Grundsätzen. Damit endet jedoch bereits die Gemeinsamkeit. Der Gewinn der Personengesellschaften wird – wie eben dargestellt – einkommensteuerlich nur bei deren Gesellschaftern unter Einbeziehung 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 beabsichtigte der Gesetzgeber eine Angleichung der Personengesellschaftsbesteuerung an die seinerzeit gesunkene Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften. Gleichzeitig sollte ein Anreiz für eine bessere Eigenkapitalausstattung von Personengesellschaften entstehen. Werden solche zunächst mit dem günstigeren Thesaurierungssteuersatz, der 28,25% beträgt, besteuerte Gewinne dann später doch noch aus der Personengesellschaft in den privaten

Unterschiede bei der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften				
Rechtsform	Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft	Personengesellschaft
Gewinnverwendung	Thesaurierung	Ausschüttung	Regelbesteuerung (Ausschüttung oder Thesaurierung)	Weitestgehende Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung; Regelbesteuerung (nur) für Entnahme der Gewerbesteuer bzw. der Einkommensteuer(-Vorauszahlungen); sonst keine weitere Entnahme von Gewinnanteilen
Tarif	2021	2021	2021	2021
Belastung der Gesellschaft:				
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Körperschaftsteuer	15,00	15,00	–	–
Soli	0,83	0,83	–	–
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400%)	14,00	14,00	14,00	14,00
Steuer der Gesellschaft	29,83	29,83	14,00	14,00
Verbleibender Gewinn nach Steuer der Gesellschaft	70,17	70,17	86,00	86,00
Belastung der Gesellschafter (ohne Kirchensteuer):				
Abgeltungsteuer (25% auf die Dividende der Kapitalgesellschaft)		17,54	–	–
Einkommensteuer		–	45,00 (Einkommensteuer-Spitzensatz, berechnet auf den Gewinn vor Steuern)	Einkommensteuer begünstigt auf den thesaurierten Gewinn (28,25% auf 53,29) = 15,05 Einkommensteuer nicht begünstigt (45% auf den für Steuerzahlungszwecke entnommenen Betrag von rund 46,71) = 21,02
Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer		–	14,00	14,00
Soli		0,97	1,71	1,21
Gesamtbelastung	29,83	48,34	46,71	37,28

Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

Bereich entnommen, so wird der entnommene Betrag selbstverständlich nachversteuert. Auf den ersten Blick könnte man nun glauben, 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, also zumindest diese Beträge aus der Gesellschaft entnehmen muss; in Höhe »

dieser für den Personenunternehmer faktisch zwingenden Gewinnentnahme für Steuerzahlungszwecke kann er 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 im Unternehmen verbleibt – in jedem Fall unterschiedlich behandelt. Der im Unternehmen verbleibende (thesaurierte) Gewinn unterliegt abschließend einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15% und einer Gewerbesteuer von – je nach Hebesatz der Gemeinde des Unternehmensstandorts – ca. 14%. Die ausgeschütteten Gewinne werden in der Hand der Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals mit Einkommensteuer in ihrer Sonderform der 25%igen Abgeltungssteuer belastet, sofern der Gesellschafter die Anteile im Privatvermögen hält.

Um die auch nach Einführung der zuvor dargestellten Thesaurierungsbegünstigung verbleibenden Besteuerungsunterschiede von Personen- und Kapitalgesellschaften weiter zu verringern, hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuergesetzes (KöMoG) zum 1. Januar 2022 für Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und für Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit geschaffen, auf Antrag zur Körperschaftsteuer zu optieren (§ 1a KStG). Ohne eine rechtliche Umwandlung lässt sich damit das Gesellschaftsrecht einer Personengesellschaft mit dem Steuerrecht einer Kapitalgesellschaft verbinden. Mit Ausübung der Option unterliegt die Personengesellschaft zukünftig der Körperschaftsteuer. Nur bei Auszahlung an die Gesellschafter folgt für diese (fiktiven) Dividenden eine weitere Einkommensbesteuerung auf Gesellschafterebene. Damit wird eine zuvor aufgezeigte Schwäche der Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG² umgangen, denn laufende Steuerzahlungen für thesaurierte Gewinne gelten nicht mehr als Entnahmen. Andererseits ist der Antrag mit erheblichen steuerlichen Risiken verbunden, da der Antrag zu einer fiktiven steuerlichen Umwandlung einer Personengesellschaft

in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft führt und die umwandlungssteuerlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um beispielsweise eine Aufdeckung stiller Reserven im Umwandlungsvorgang zu vermeiden.

Halten die Gesellschafter z.B. funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen, etwa eine an die Gesellschaft vermietete Immobilie, ist dieses – wie bei einem echten Formwechsel – im Zusammenhang mit der Option in die betroffene Personengesellschaft einzubringen. Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich in einem ausführlichen BMF-Schreiben vom 10. November 2021 zu einigen Zweifelsfragen in Verbindung mit der Ausübung der Option Stellung genommen. Es verbleiben aber in der Beratungspraxis einige Anwendungsfragen offen, insbesondere auch in Verbindung mit der Einordnung der zur Körperschaftsteuer optierenden Personengesellschaften bei internationalen Steuerfragen.³ Dies erklärt auch, warum nach bisherigen Erkenntnissen erst sehr wenige Personengesellschaften von der Option Gebrauch gemacht haben.⁴

Macht eine Personengesellschaft von dem Optionsrecht Gebrauch, so ist zumindest in der Theorie die laufende Besteuerung inkl. der Ausschüttung von Gewinnen mit der bei einer Kapitalgesellschaft vergleichbar, sodass in der beigefügten Abbildung keine gesonderte Berechnungsspalte für das Optionsmodell erforderlich ist. Auch im nachfolgend erörterten Verkaufsfall und bzgl. der Behandlung von Verlusten wird die zur Körperschaftsteuer optierende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.⁵

Wie sich aus 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.

Das Schaubild zeigt, dass die Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften (37,28%) im Vergleich zu Kapitalgesellschaften (29,83%) deutlich höher ausfällt.⁶

Die Personengesellschaft erweist sich auch im Übrigen bei der laufenden Besteuerung heute selbst dann nicht als steuerlich wesentlich günstiger, wenn die Gewinne vollständig in

2 Leider wurde die Thesaurierungsbegünstigung nicht modernisiert und reformiert, was dringend geboten wäre. Vgl. zum Reformbedarf die Studie von Frau Prof. Dr. Hey im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen, abrufbar unter <https://www.familienunternehmen.de/de/studien-und-buchpublikationen/studien/belastung-thesaurieren-der-personenunternehmen>.

3 S. zum Optionsmodell auch die Ausführungen von Seemann/Neckenich, FuS 5/2021, S.199 ff., sowie zum o.g. BMF-Schreiben vom 21.11.2021, BStBl I 2021, S. 2021 ff. die Ausführungen von Matenaer, FuS 1/2022, S. 33 f.

4 Unter Verweis auf einen Artikel von Greive im Handelsblatt vom 13.04.2022 haben zum ersten Antrags-Stichtag am 30.11.2021 nur ca. 150 Unternehmen von dem Optionsrecht Gebrauch gemacht.

5 Es sind allerdings wie beim Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft die nach § 22 Abs. 1 UmwStG geltenden Sperrfristen von sieben Jahren zu beachten.

6 S. zu der Herleitung dieser Berechnungsergebnisse im Detail und die damit verbundenen Annahmen auch die Ausführungen von Kahnsniz, NWB 2021, S. 2100 ff.

die Hand der Gesellschafter gelangen sollen (Steuersatzdifferenz gemäß Abb. 1 von ca. 1,4% zugunsten der Personengesellschaft).

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. Die Kapitalgesellschaft ist auch hier im Regelfall bevorzugt. Im Fall der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist der Veräußerungsgewinn des Gesellschafters, sofern dieser mindestens zu 1% beteiligt ist oder die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, nach dem Teileinkünfteverfahren, d.h., 60% des Veräußerungsgewinnes werden besteuert, steuerpflichtig. Bei Beteiligung des Gesellschafters unterhalb der 1%-Grenze, 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 Abgeltungssteuer zu versteuern.

Für die Personengesellschaft gibt es eine solche generelle Vergünstigung leider nicht. Nur einmal in seinem Leben kann der Steuerpflichtige für einen Veräußerungsgewinn von bis zu 5 Mio. EUR 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 5 Mio. EUR 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. EUR und der im Vergleich zum Teileinkünfteverfahren höhere Steuersatz stellen eine kaum zu rechtfertigende Diskriminierung der Personengesellschaft dar.

V. Verrechnung von Verlusten

Bei Verlusten ist der Gesellschafter einer Personengesellschaft dagegen bessergestellt 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 (= Verlustrücktrag) oder 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 allein im Vordergrund stehen. Im Zuge der Rechtsformwahl sind auch weitere Entscheidungskriterien zu beachten, beispielsweise Fragen nach den Haftungsrisiken und zu Publizitätspflichten, Fragen der Mitbestimmung, Finanzierungsfragen und Fragen der Geschäftsführung/Überwachung.⁷ 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 werden kann bzw. dass die Flexibilität besteht, einen Rechtsformwechsel durchzuführen. Mit diesem Aspekt und den Möglichkeiten der Übertragung des Unternehmens auf neue Gesellschafter oder inkl. der Unternehmensnachfolger wird sich ein gesonderter Beitrag in diesem Heft beschäftigen. ◆

⁷ S. zu den Entscheidungskriterien bei der Rechtsformwahl Jacobs/Scheffler/Spengel, Unternehmensbesteuerung Rechtsform, 5. Auflage 2015, S. 6 sowie Schiffer in Prinz/Kahle, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Auflage 2020, § 1 Rn. 54 ff.



Dr. Bertram Layer ist Partner und Steuerberater bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart.

KEYWORDS

Personengesellschaft • Kapitalgesellschaft • Belastungsvergleich

STEUERN IM FAMILIENUNTERNEHMEN

TEIL II: STEUERN AUF UMSTRUKTURIERUNGEN IM FAMILIENUNTERNEHMEN

VON DR. BERTRAM LAYER

ABSTRACT

Der Beitrag vermittelt einen Überblick über die Besteuerungsfolgen bei strukturellen Veränderungen auf Gesellschafter- und Gesellschaftsebene. Erläutert werden die mit einer Unternehmensnachfolge verbundenen Steuerfolgen sowie die ertragsteuerlichen Folgen von Umstrukturierungsvorgängen bei Personen- und Kapitalgesellschaften. In diesem Zusammenhang wird auch ein Überblick über den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuerrechts vermittelt.

I. Einleitung

Anknüpfend an die Ausführungen in dem vorstehenden Beitrag 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 Unternehmensnachfolge

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 Rechtsvorgängers 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 vorstehenden Beitrag verwiesen (siehe dort im Einzelnen die Ausführungen unter IV.).

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

Dem Grunde nach begünstigt sind gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG:

- inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 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 Freiberuflerpraxis (§ 18 Abs. 4 EStG) oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils hieran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR dient,
- Anteile an einer Kapitalgesellschaft, an welcher der Erblasser oder Schenker mit mehr als 25% 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 kommt es nicht an. Ausnahmsweise werden auch Anteile mit einer geringeren Beteiligungsquote begünstigt, wenn eine Poolung im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG erfolgt.

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

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 zu Umstrukturierungsvorgängen
- IV. Ergänzende Hinweise

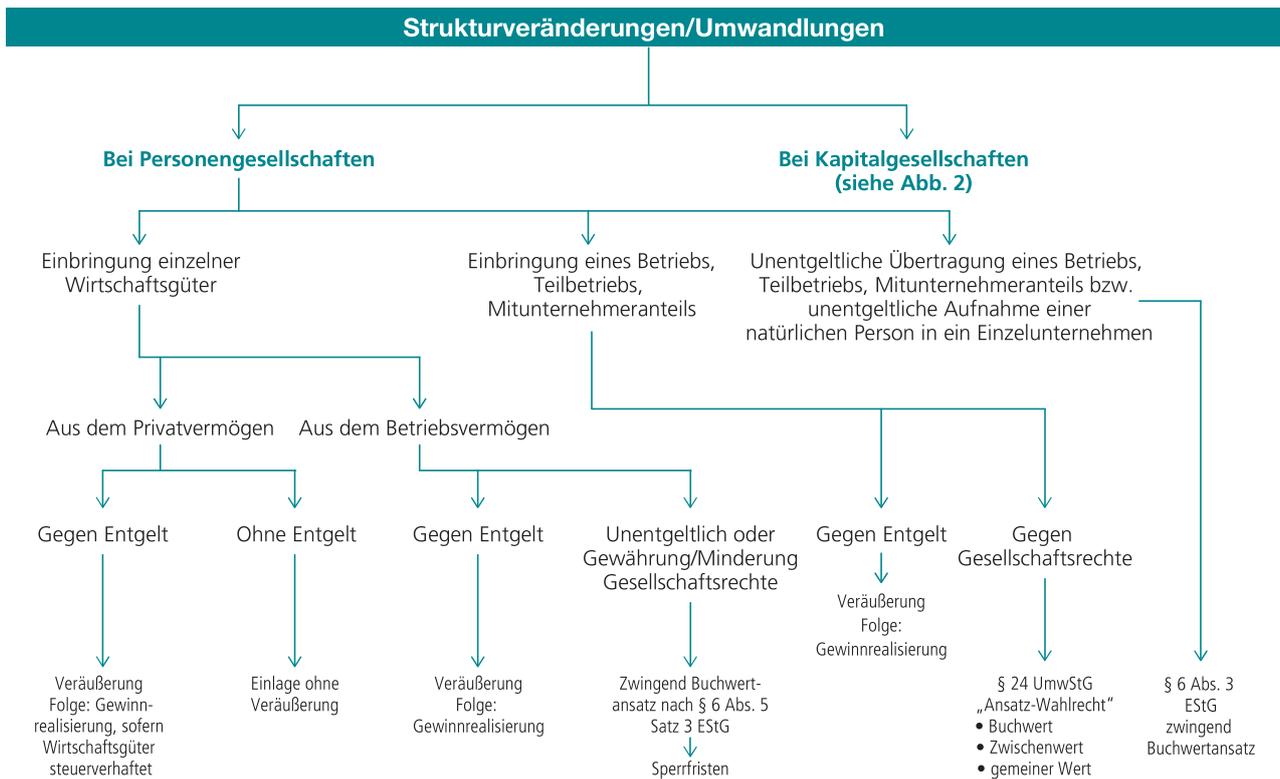


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

(Regelverschönerung) bzw. sieben Jahren (Optionsverschönerung) 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 für Unternehmen mit mehr als fünf Mitarbeitern.

Die Begünstigung greift für die Übertragung von Großvermögen ab einem Anteilswert von mehr als 26 Mio. EUR grundsätzlich nicht ein. In diesem Fall gilt entweder auf Antrag die sogenannte Verschönerungsbedarfsprüfung (§ 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 aus-

nahmsweise auch dann, wenn diese zur Zahlung von Löhnen eingesetzt werden, und es wurde eine Stundungsregelung für sieben Jahre ins Gesetz aufgenommen (ab dem zweiten Jahr verzinslich zu einem Zinssatz von 6%).

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 Drittlandsgesellschaft (z.B. einer in den USA oder der Schweiz angesiedelten Gesellschaft) begünstigt sein, wenn sie über eine EU-Kapitalgesellschaft, ein Einzelunternehmen bzw. eine gewerbliche oder gewerblich geprägte EU-Personengesellschaft gehalten wird.

Einen Überblick über die grundsätzlichen Veränderungen in der Besteuerungskonzeption durch die Erbschaftsteuerreform 2016 gegenüber den bisherigen Regelungen sowie über den ersten Anwendungserlass der Finanzverwaltung nach der Erbschaftsteuerreform 2016 vermitteln die Beiträge in FuS – Zeitschrift für Familienunternehmen, 6(5) und 7(5). ➤

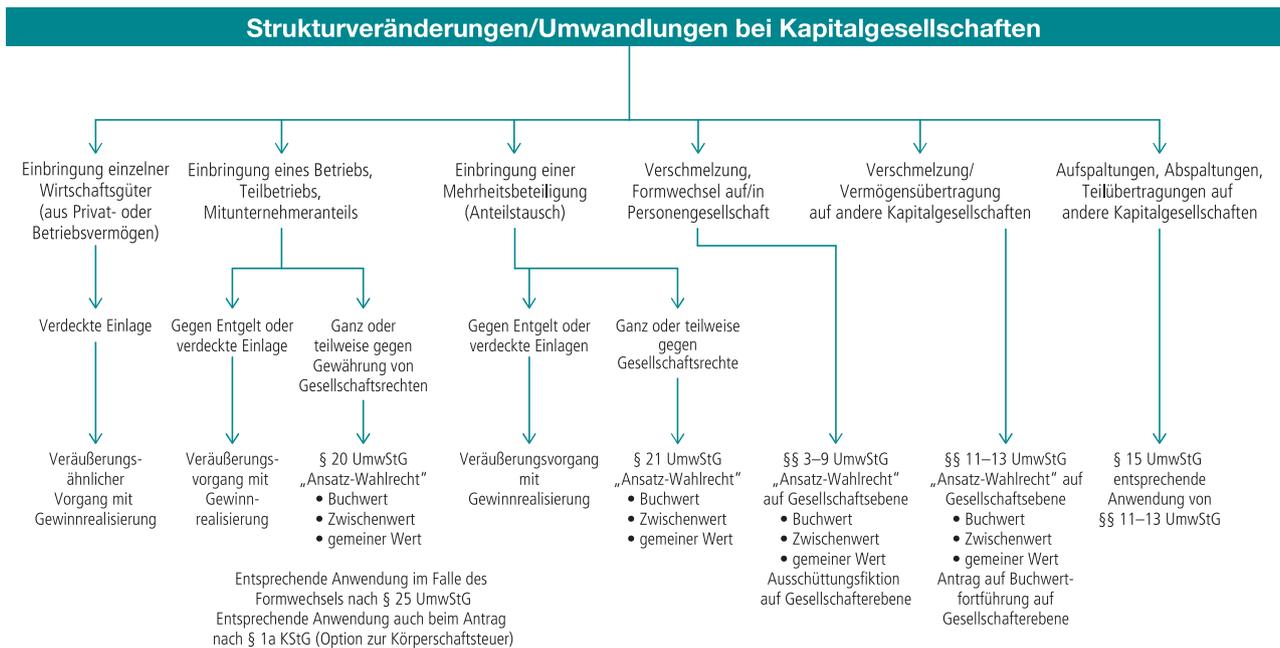


Abb. 2; Quelle: Eigene Darstellung

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 und
- 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 (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 Regelungs-inhalt vermitteln die obenstehenden Abbildungen.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

¹ S. zu diesem Themenkomplex ausführlich auch Alber/Layer (2012), FuS 2(3), S. 98 ff., und Reindl/Layer (2012), FuS 2(3), S. 109 ff.

aber auch nur in einzelnen Wirtschaftsgütern ist daher ein gewisses Grundverständnis dieser Normen und eine Kenntnis damit verbundener Fallstricke sowohl für den Familienunternehmer als auch für dessen Berater unerlässlich.

Die durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) zum 1. Januar 2022 neu geschaffene Möglichkeit der Option für Personenhandelsgesellschaften, auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden (siehe hierzu auch die Ausführungen im Beitrag zu den Steuern in Abhängigkeit von der Rechtsform), gilt als Formwechsel im vorstehenden Sinne, für den in entsprechender Anwendung des § 25 UmwStG die Regelungen in den §§ 20 bis 23 UmwStG gelten. In der nachstehenden Abb. 3 ist dies durch einen Hinweis beim Formwechsel berücksichtigt. Die Personengesellschaft ändert durch den Antrag zur Körperschaftbesteuerung allerdings nicht ihr Rechtskleid. Sie bleibt weiterhin gesellschaftsrechtlich eine Personengesellschaft und wird nicht zu einer juristischen Person.

1. Überblick über die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes

Unter Verweis auf die vorstehenden Abb. 1 und 2 hat der Gesetzgeber im 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 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 Um- ➤

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 bis 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 bis 16 UmwStG.
Eine GmbH & Co. KG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden.	Anwendbar sind nach § 25 UmwStG die §§ 20 bis 23 UmwStG.
Eine GmbH & Co. KG stellt den Antrag auf Besteuerung als Kapitalgesellschaft (§ 1a KStG).	Die Option zur Körperschaftsteuer gilt als Formwechsel, für die nach § 25 UmwStG die §§ 20 bis 23 UmwStG entsprechende Anwendung finden.
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

wandlungen, die außerhalb dessen 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 von 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 Grenze“ 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 „**Pseudoeuropäisierung**“ 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 Umwandlungssteuererlass vom 11. November 2011 zu Zweifels- und Auslegungsfragen des Umwandlungssteuerrechts umfassend Stellung genommen.

Einige Beispiele sollen den Anwendungsbereich des UmwStG verdeutlichen (s. Abb. 3).

2. Überblick über die Normen des Einkommensteuergesetzes zu Umstrukturierungsvorgängen

Mit den in den §§ 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 II. im Zuge der Regelungen für die Unternehmensnachfolge hingewiesen. Zur Einordnung der Vorschriften in die Normen zur Umstrukturierung wird auch verwiesen auf die vorstehende Abb. 1.

§ 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 (sogenanntes 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 des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) hat in Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG zum steuerlichen Buchwert zu erfolgen. Als Folgewirkung ergeben sich allerdings sogenannte 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 Umstrukturierung 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 und Steuerberater bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart.

KEYWORDS

Unternehmensnachfolge • Umstrukturierung • Umwandlungssteuergesetz • Einkommensteuergesetz