

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 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 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

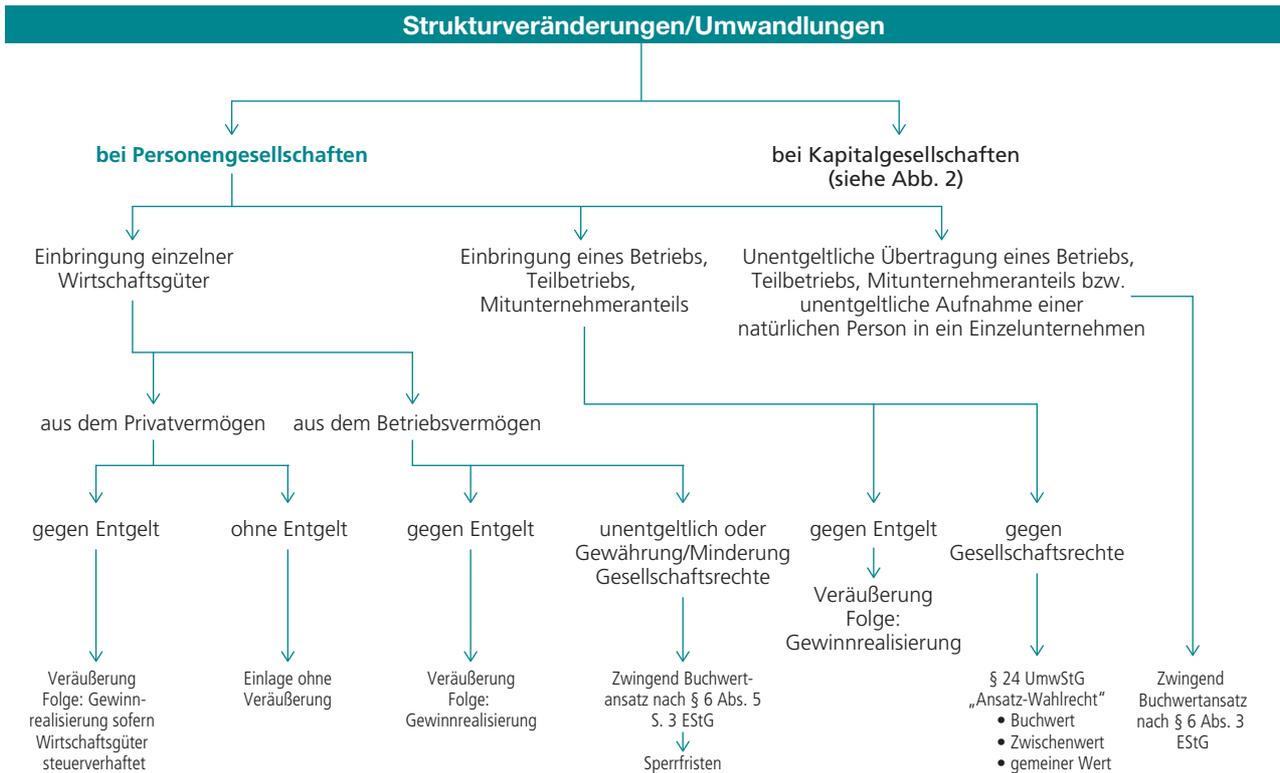


Abb. 1, Quelle: Eigene Darstellung

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.

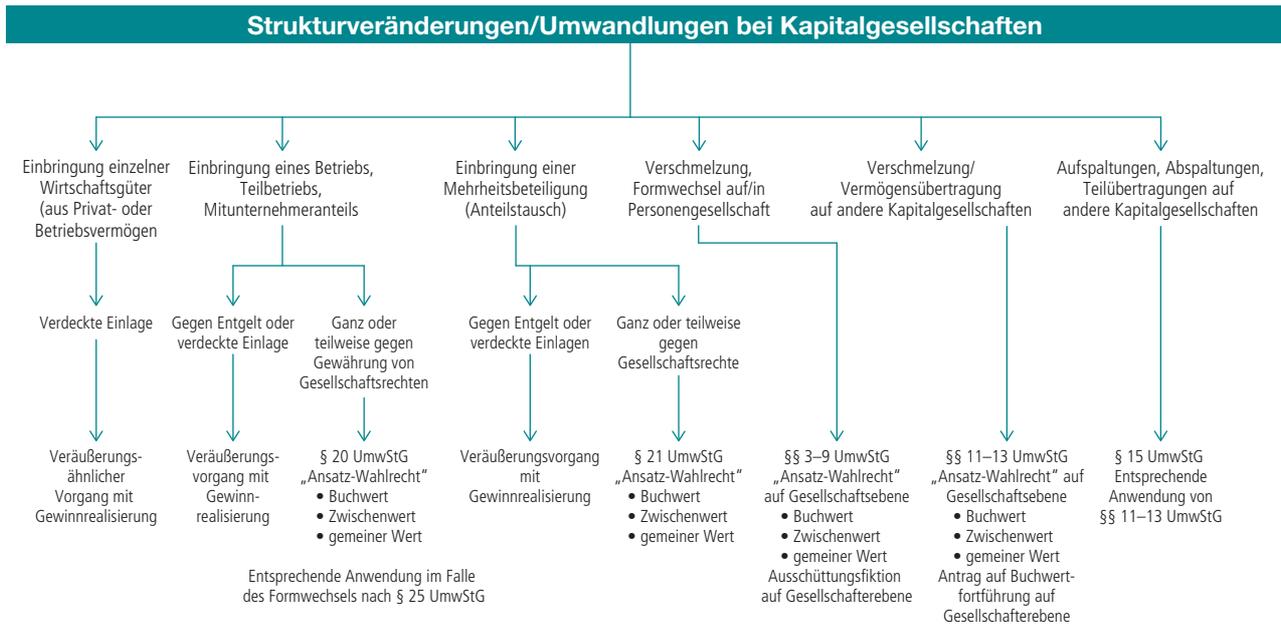


Abb. 2, Quelle: Eigene Darstellung

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