

Steuerliche und zivilrechtliche Besonderheiten bei Familienunternehmen

DIPLOMARBEIT

vorgelegt von

Kaefer, Markus

geboren am

[REDACTED]

Betreuender Dozent: Prof. Dr. Thomas Egner

Abgabetermin: 13. März 2007

Briedel, den 25. Januar 2007

Kaefer, Markus

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Vorwort

Familienunternehmen nehmen im wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Geschehen Deutschlands eine wichtige Rolle ein. Dennoch werden deren besondere Charakteristika und Bedürfnisse in der wirtschaftspolitischen Diskussion nicht hinreichend berücksichtigt. Unter dem Begriff „Familienunternehmen“ werden hierbei Unternehmen verstanden, bei denen unabhängig von der Rechtsform die mehrheitliche Kontrolle durch eine Familie ausgeübt wird, wobei familienfremdes Management zulässig ist. Somit sind sie in Abgrenzung zu kapitalmarkt-orientierten Konzernen zu sehen, was sich vor allem in der Interessenlage der hinter dem Unternehmen stehenden Familie widerspiegelt. Das vorrangige Ziel eines typischen Familienunternehmers besteht in dem Erhalt und der Sicherung des Unternehmens über mehrere Generationen.

Ein wichtiger Bestandteil des wirtschaftlichen Geschehens eines Familienunternehmens wird durch dessen rechtliche Struktur bestimmt. Vor dem Hintergrund der hohen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Relevanz von Familienunternehmen und der besonderen Interessenlage der Familiengeschafter scheint es gerechtfertigt, deren rechtliche Struktur und damit verbunden deren Besteuerung einer gesonderten Betrachtung zu unterziehen. Diese Idee stellt das leitende Motiv der Diplomarbeit von Herrn Kaefer dar. Die Arbeit wurde unter dem Titel „Steuerliche und zivilrechtliche Besonderheiten bei Familienunternehmen“ am 14.09.2006 bei Herrn Prof. Dr. Thomas Egner, Leiter des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre mit den Schwerpunkten betriebliche Steuerlehre und externes Rechnungswesen an der Wissenschaftlichen Hochschule Lahr, angemeldet.

Herrn Kaefer ist es gelungen durch einen strukturierten Aufbau das komplexe Thema der steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Problemstellungen, auf die Familienunternehmer in ihrem wirtschaftlichen Handeln stoßen, in seinem Gesamtbild verständlich aufzubereiten. Die Kombination von Fragen der Rechtsformwahl, der besonderen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten unter nahen Angehörigen und der Unternehmensnachfolge macht die Arbeit zu einem Leitfaden für die Praxis von Familienunternehmen. Zudem besitzt die Arbeit einen hoch aktuellen Bezug, da sie auf die derzeit in der politischen Diskussion stehenden Reformkonzepte der Unternehmensteuer sowie der Erbschaftsteuer eingeht und deren mögliche Auswirkungen für Familienunternehmen skizziert.

Durch seine studienbegleitende berufliche Tätigkeit in der Steuerberatungskanzlei Dieter Wolff & Konrad Kaefer, Traben-Trarbach, konnte Herr Kaefer praktische Erfahrungen sammeln als Mitglied eines Familienunternehmens und in der steuerlichen Beratung von Familienunternehmen.

Mit seiner Arbeit hat Herr Kaefer der gemeinnützigen Stiftung Familienunternehmen, die 2002 in Stuttgart gegründet wurde, einen weiteren Baustein zur Verfügung gestellt, um unser Anliegen zu unterstützen, die Information, Qualifikation sowie den wissenschaftlichen Erfahrungsaustausch auf dem Gebiet des Familienunternehmertums in Europa zu fördern.

München, im Januar 2007



Stefan Heidbreder
(Geschäftsführer)



Inhaltsverzeichnis

	Seite
Inhaltsverzeichnis	I
Abbildungsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1 Einleitung	1
2 Sonderstellung von Familienunternehmen	4
2.1 Definition und Abgrenzung	4
2.2 Interessengruppen und deren Ziele	5
2.3 Volkswirtschaftliche Bedeutung	6
2.4 Ausgangsbasis der steuerlichen und zivilrechtlichen Betrachtung	7
3 Zielerreichung durch Strukturierung von Familienunternehmen	9
3.1 Zivilrechtliche Überlegungen im Rahmen der Strukturierung	9
3.1.1 Rechtsformwahl	9
3.1.2 Familiengesellschaften (Pools)	12
3.2 Steuerliche Überlegungen im Rahmen der Strukturierung	19
3.2.1 Steuerliche Auswirkungen der Rechtsformwahl	19
3.2.2 Steuerbelastungsvergleich	20
3.2.3 Auswirkungen der geplanten Unternehmensteuerreform	25

4	Besondere steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Familienunternehmen	29
4.1	Ausgangssituation und Basis der Gestaltungsmöglichkeiten	29
4.2	Gewinnverteilung innerhalb der Familie	31
4.2.1	Vollwertige Gesellschafter	31
4.2.2	Stille Gesellschafter	33
4.2.3	Unterbeteiligung	35
4.2.4	Nießbrauchsrechte	38
4.2.5	Schuldrechtliche Verträge	40
4.3	Aufteilung von Betrieben	44
4.4	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	48
4.5	Gefahr der steuerlichen Nicht-Anerkennung	53
5	Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen	58
5.1	Besondere Problemstellungen der Unternehmensnachfolge	58
5.2	Gestaltung der Unternehmensnachfolge	60
5.3	Steuerliche Behandlung von Betriebsvermögen innerhalb des ErbStG	65
5.3.1	Ausgangssituation	65
5.3.2	Ermittlung des Betriebsvermögens	66
5.3.3	Begünstigungen des Betriebsvermögens in der ErbSt	70
5.3.4	Auswirkungen der geplanten Erbschaftsteuerreform	75
6	Fazit und Ausblick	79
	Anhang	VIII
	Literaturverzeichnis	XXIV

Abbildungsverzeichnis

		Seite
Abb.1	Aufbau einer Einheits-GmbH & Co. KG	14
Abb.2	Aufbau einer Doppelstiftung	18
Abb.3	Steuerbelastungsvergleich Ausgangsfall	21
Abb.4	Steuerbelastungsvergleich mit Gesellschafter- Fremdfinanzierung	24
Abb.5	Geplante Finanzierung der Unternehmensteuerreform	26
Abb.6	Stufenplan der Unternehmensnachfolge	61

Tabellenverzeichnis

		Seite
Tabelle 1	Steuerbelastungen bei Variation der Gewinnhöhe	23
Tabelle 2	Übersicht zur angemessenen Verzinsung	55

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AstG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebsberater (<i>Zeitschrift</i>)
ber.	berichtigt
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHNV	Bundesfinanzhof nicht veröffentlicht
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BverfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	cirka
DB	Der Betrieb (<i>Zeitschrift</i>)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (<i>Zeitschrift</i>)
DstRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (<i>Zeitschrift</i>)
DStR-KR	Deutsches Steuerrecht Kammer Report (<i>Zeitschrift</i>)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (<i>Zeitschrift</i>)
DSWR	Datenverarbeitung – Steuer – Wirtschaft – Recht (<i>Zeitschrift</i>)
Ebd.	Ebenda
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz

ErbStG-E	Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
evtl.	eventuell
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GGF	Gesellschaftergeschäftsführer
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (<i>Zeitschrift</i>)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
HB	Handelsblatt (<i>Zeitung</i>)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
h.M.	herrschende Meinung
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (<i>Zeitschrift</i>)
inkl.	inklusive
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IWW	Institut für Wirtschaftspublizistik
JStG	Jahresteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiSt	Kirchensteuer
KSt	Körperschaftsteuer

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Mrd.	Milliarden
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (<i>Zeitschrift</i>)
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.V.	ohne Verfasser
p.a.	per anno
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
R	Richtlinie
rd.	rund
Rz.	Randziffer
S.	Satz
SchenkSt	Schenkungssteuer
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	so genannte
SoliZ	Solidaritätszuschlag
StB	Der Steuerberater (<i>Zeitschrift</i>)
Stbg	Die Steuerberatung (<i>Zeitschrift</i>)
SteuerStud	Steuern und Studium (<i>Zeitschrift</i>)
u.	und
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UVR	Umsatz- und Verkehrssteuerrecht (<i>Zeitschrift</i>)
v.a.	vor allem
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VuV	Vermietung und Verpachtung
vs.	versus
z.B.	zum Beispiel
Zi.	Ziffer
zzgl.	zuzüglich

1 Einleitung

Weit mehr als 90% aller deutschen Unternehmen werden als Familienunternehmen geführt. Sie stellen die meisten Arbeits- und Ausbildungsplätze zur Verfügung, tätigen den überwiegenden Anteil der Investitionen und erarbeiten den Großteil der Wertschöpfung aller deutschen Unternehmen. Neben diesen quantitativen Faktoren muss ebenfalls die Innovationskraft der Familienunternehmen hervorgehoben werden. So stammt die große Mehrzahl der wichtigsten Erfindungen der vergangenen zehn Jahre aus Familienunternehmen.¹

Der Begriff „Familienunternehmen“ darf nicht einfach mit dem des mittelständischen Unternehmens gleichgestellt oder gar verwechselt werden. Während die Definition des Mittelstandes auf verschiedene Größenkategorien abspielt, werden zu den Familienunternehmen, bspw. gemäß der Definition der Stiftung Familienunternehmen, die Unternehmen gezählt, bei denen unabhängig der Rechtsform die mehrheitliche Kontrolle durch eine Familie ausgeübt wird, wobei ein familienfremdes Management nicht ausgeschlossen ist.²

Folglich müssen Familienunternehmen v.a. in Abgrenzung zu kapitalmarktorientierten Konzernen gesehen werden. Sie orientieren sich in der Regel nicht an einem kurzfristigen Shareholder-Value-Denken, sondern die wichtigste Zielsetzung von Familienunternehmern liegt in dem Erhalt und der Sicherung ihres Unternehmens über Generationen. Darin begründet liegen in Familienunternehmen grundsätzlich andere Strukturen von Interessengruppen mit unterschiedlichen Zielsetzungen vor, wie sie in kapitalmarktorientierten Konzernen nicht zu finden sind.³

Die volkswirtschaftliche Bedeutung in Verbindung mit der Corporate Responsibility der Familien und damit der Familie als Garant für Nachhaltigkeit in der Gesellschaft verdeutlichen die Sonderstellung von Familienunternehmen im wirtschaftlichen Geschehen. Sie nehmen jedoch nicht nur nach außen hin eine Sonderstellung ein, sondern sie sind auch im Innenverhältnis durch eine besondere Interessenlage gekennzeichnet.

Diese Sonderstellung von und die besondere Interessenlage in Familienunternehmen geben Anlass dafür, diese Unternehmungen einer gesonderten Betrachtung zu unterziehen, um deren Erhalt und Sicherung zu unterstützen. Neben Fragestellungen der Unternehmensführung, Unternehmensstrategie, Unterneh-

¹ Vgl. Hennerkes, Familie und Unternehmen, S.19.

² Vgl. Heinemann, Länderindex, S.2.

³ Vgl. Bühler/Siegrist, Wert eines Familienunternehmens, S.6.

mensphilosophie und der Organisation kommt der Rechtsstruktur des Unternehmens eine besondere Bedeutung zu.⁴

Innerhalb dieses Rahmens liegt der Fokus der Arbeit auf dem Gestaltungsbereich der steuerlichen Optimierung unter Beachtung zivilrechtlicher Regelungen. Aufbauend auf dieser Zielsetzung sollen Gestaltungsvarianten aufgezeigt werden, mit deren Hilfe die steuerliche Gesamtbelastung des Familienverbundes optimiert werden kann, wobei dem steuerlichen Einsparpotential die möglichen Risiken und Nachteile gegenübergestellt werden. In vielen Fällen müssen, um die gewünschte ertragsteuerliche Konstellation zu erreichen, Übertragungen durchgeführt werden, die unter das Erbschaftsteuergesetz fallen. Um dieser engen Verzahnung von laufender Besteuerung und Unternehmensnachfolge gerecht zu werden, müssen sowohl die ertragsteuerliche als auch die erbschaftsteuerliche Dimension berücksichtigt werden.

Dieser Fragestellung der steuerlichen Optimierung unter Beachtung zivilrechtlicher Regelungen soll in folgenden Schritten nachgegangen werden. Nach einer eingehenden Erläuterung der Sonderstellung von Familienunternehmen wird als Grundlage der Besteuerung in einem ersten Schritt die Strukturierung, das Rechtskleid, herausgearbeitet. Es ist nicht möglich eine grundsätzlich optimale Rechtsform zu bestimmen, sondern die Rechtsformentscheidung wird sehr stark durch individuelle Besonderheiten des Unternehmens beeinflusst und häufig müssen Vorzüge und Nachteile von Alternativen gegeneinander abgewogen werden.

Dabei spielen einerseits zivilrechtliche Überlegungen eine wichtige Rolle. Es werden verschiedene Entscheidungskriterien aufgeführt, die bei der Rechtsformwahl relevant sind. Als Besonderheit wird an dieser Stelle auf das Konstrukt des Familienpools in seinen bedeutendsten Rechtsformen eingegangen. Andererseits werden die steuerlichen Auswirkungen dieser Wahl erläutert. Nach einer kurzen Darstellung der verschiedenen Besteuerungsprinzipien, werden die unterschiedlichen Rechtsformen mithilfe eines Steuerbelastungsvergleiches einander gegenübergestellt. Durch die geplante Unternehmensteuerreform 2008 können sich die Schlussfolgerungen dieses Steuerbelastungsvergleiches erheblich verschieben, was durch eine Erläuterung des Reformvorhabens verdeutlicht werden soll.

Aufgrund der Wahl der entsprechenden Rechtsform ist bereits der Grundstein für die steuerliche Behandlung des Unternehmens gelegt. Darüber hinaus können in

⁴ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.3.

Familienunternehmen weitere Gestaltungsmöglichkeiten gewählt werden, die in kapitalmarktorientierten Unternehmen nicht zu realisieren sind. Diese Möglichkeiten entstehen vor allem durch die gleichlaufenden Interessen der Familienmitglieder, wodurch die Gesamtsteuerlast des Familienverbundes weiter optimiert werden kann. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Aufteilung des Gewinns innerhalb der Familie, da durch die Verteilung auf mehrere Personen Freibeträge mehrfach genutzt werden können und sich die Gesamtprogression verringert. Auf der anderen Seite unterliegen die Verträge zwischen Familienmitgliedern aufgrund der gleichlaufenden Interessen einer besonderen Betrachtung durch die Finanzverwaltung. Aus diesem Grund wird auf die Gefahren der steuerlichen Nicht-Anerkennung im Einzelnen eingegangen.

In Familienunternehmen ist aber nicht nur die laufende Besteuerung von Bedeutung, sondern auch die Unternehmensnachfolge stellt ein wichtiges Thema dar. Unter Berücksichtigung der besonderen Problematik der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie, sollen verschiedene Wege der Nachfolgegestaltung angesprochen werden. Ein Entscheidungskriterium bei der Nachfolgeplanung ist die daraus entstehende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerzahllast, die eine wesentliche Bedrohung für den Fortbestand des Unternehmens darstellen kann. Neben der aktuellen Besteuerung von Betriebsvermögen innerhalb der Erbschaftsteuer, wird ein Überblick über die möglichen Auswirkungen der geplanten Erbschaftsteuerreform gegeben.

Der Abschluss der Arbeit soll einen Ausblick auf die weiteren Möglichkeiten der Steueroptimierung verschaffen, die sich durch Wegzugsüberlegungen der Familien ergeben. Abgeleitet aus den Gründen der Abwanderungsüberlegungen werden Varianten aufgeführt, mit denen es möglich ist, das Steuergefälle auszunutzen. Gleichzeitig soll aber erwähnt werden, welche besonderen Hemmnisse innerhalb der Familie bestehen können, die einen Wegzug verhindern.

2 Sonderstellung von Familienunternehmen

2.1 Definition und Abgrenzung

In der Literatur existiert keine einheitliche Definition, um den Begriff „Familienunternehmen“ eindeutig zu erfassen. Als Kriterien der Abgrenzung verwenden die einzelnen Definitionen häufig die Eigentumsverhältnisse, die Rechtsform, die Führung und die Führungsnachfolge aus der Familie heraus.⁵ Je nach Ausgestaltung der Abgrenzungskriterien ergeben sich somit unterschiedlich enge oder weite Definitionen. So versteht bspw. die Stiftung Familienunternehmen unter dem Begriff „Familienunternehmen“ eine Unternehmung, deren mehrheitliche Kontrolle unabhängig von der Rechtsform durch die Familie ausgeübt wird. Dabei schließt sie nicht aus, dass die Geschäftsführung von einem Fremdmanager unterstützt oder ausgeübt wird.⁶ Eine andere Definition von Rüdiger Werner ist dagegen deutlich enger ausgestaltet. Nach dieser sind Familienunternehmen dadurch gekennzeichnet, dass sich die Anteile am Unternehmen nur auf wenige Gesellschafter verteilen, die familiär miteinander verbunden sind und sich im Idealfall aktiv an der Geschäftsführung beteiligen.⁷ Einen Mittelweg zwischen den bisher genannten Definitionen stellt diejenige von Helmut Habig dar. Um ein Unternehmen als Familienunternehmen zu bezeichnen, muss der entscheidende Kapitaleinfluss bei einer Familie liegen, die dieses Einflusspotential auch tatsächlich ausnutzt. Entscheidend ist nicht die Teilnahme am operativen Geschäft, sondern die Beteiligung an den grundsätzlichen Entscheidungen der Unternehmenspolitik.⁸

Mit diesen drei Definitionen sollte ein kurzer Überblick über das Spektrum an verschiedenen Definitionen in der Literatur gegeben werden. Die Basis für das weitere Vorgehen dieser Arbeit stellt das eben genannte Grundverständnis der Stiftung Familienunternehmen dar. Besonders hervorgehoben werden soll nochmals die mehrheitliche Kontrolle durch eine Familie und die Unabhängigkeit von der Rechtsform.⁹

Die vorgestellten Definitionen lassen bereits erkennen, dass Familienunternehmen besondere Merkmale aufweisen, die in einem kapitalmarktorientierten Großkonzern nicht vorzufinden sind. So findet eine Trennung zwischen Unternehmen

⁵ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.1.

⁶ Vgl. Heinemann, Länderindex, S.2.

⁷ Vgl. Werner, DWSR 2006, S.89.

⁸ Vgl. Habig/Berninghaus, Nachfolgeregelungen, S.7.

⁹ Vgl. Heinemann, Länderindex, S.1.

und Familie häufig nicht explizit statt, sondern die beiden Sphären überschneiden sich. Die dadurch geprägten Beziehungsgeflechte innerhalb des Unternehmens zeichnen sich durch eine enge zwischenmenschliche Bindung aus. Zudem existieren feste moralische Vorstellungen und die Unternehmerfamilie geht im Idealfall mit einem vorbildlichen Verhalten voraus.¹⁰ Diese starke Verbindung zwischen Unternehmen und Familie legt den Grundstein für die besonderen Stärken aber auch Schwächen von Familienunternehmen, die deren Erfolg im wirtschaftlichen Geschehen bestimmen.¹¹

2.2 Interessengruppen und deren Ziele

Die enge Vernetzung von Familien- und Unternehmenssphäre prägt ebenfalls die Zielsetzung des Familienunternehmens. Um bestimmen zu können, welche Ziele in einem Unternehmen verfolgt werden, muss man sich im Klaren darüber sein, welche Interessengruppen vorhanden sind und welchen Einfluss sie ausüben können. Dabei sind zum einen die existenziell wichtigen unternehmensexternen Gruppen der Kunden, Banken und Lieferanten zu nennen. Zum anderen spielen gerade in Familienunternehmen die verschiedenen unternehmensinternen Interessengruppen eine wichtige Rolle.¹² Neben einem möglichen Fremdmanager sind an dieser Stelle vor allem die Anteile zu nennen, die sich im Streubesitz innerhalb der Familie befinden. Diese können beispielsweise auf verschiedene Stämme der Familie verteilt oder durch die wiederholte Erbteilung über die Generationen immer stärker zerkleinert sein.¹³

Auf diese Art und Weise entstehen Minderheitsbeteiligte, die das Unternehmen lediglich als Einkommensfaktor sehen und Ausschüttungen fordern, was die Liquidität des Unternehmens belastet. Eine vollkommen andere Zielsetzung haben dagegen diejenigen familiären Anteilseigner, die mehrheitlich am Unternehmen und der Unternehmenspolitik beteiligt sind. Deren Interessen liegen vor allem in der Sicherung der Unternehmensexistenz, dem Erhalt der Eigentümerstruktur und des Familienvermögens, der Führungsnachfolge aus der Familie und der materiellen Absicherung der Familienmitglieder durch Mindestausschüttungen.¹⁴ Für diese familiären Anteilseigner steht somit das Überleben des Unternehmens bei einer Beurteilung der Wichtigkeit ihrer Geschäftsziele an erster Stelle.¹⁵ Mit

¹⁰ Vgl. Habig/Berninghaus, Nachfolgeregelungen, S.5.

¹¹ Vgl. Habig/Berninghaus, Nachfolgeregelungen, S.8ff..

¹² Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.2.

¹³ Vgl. Werner, DSWR 2006, S.89.

¹⁴ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.2.

¹⁵ Vgl. Bühler/Siegrist, Wert eines Familienunternehmens, S.6.

dieser Zielausrichtung stehen sie im deutlichen Gegensatz zum Shareholder-Value-Denken der kapitalmarktorientierten Unternehmen.¹⁶

An diesen Ausführungen ist bereits zu erkennen, dass die Zielsetzungen der beiden Gruppen von Familiengeschaftern durchaus gegenläufig sein können und damit einen Ausgangspunkt für Konflikte bilden. Ein klassisches Konfliktpotential stellen die unterschiedlichen Ansprüche an das Ausschüttungsverhalten des Unternehmens dar.¹⁷ Solche familieninternen Konflikte können häufig zu existenziellen Bedrohungen für das Unternehmen werden. Die aufkommenden Konflikte entwickeln sich durch die eigene Dynamik innerhalb des Familienunternehmens fort, die durch die Rollenverteilung bzw. –kumulierung entsteht. So muss eine Person bspw. ihre Rolle als Familienmitglied, Geschafter und Manager erfüllen. Aufgrund dessen kann es zu personenimmanenten Konflikten kommen, wenn die Erwartungen an die verschiedenen Rollen voneinander abweichen. Innerhalb des Familienunternehmens muss somit angestrebt werden, ein effektives Konfliktlösungsmanagement zu installieren, um den Fortbestand des Unternehmens nicht zu gefährden. Besonders hilfreich können hierbei der Aufbau und das Zusammenspiel einer Corporate und Family Governance sein.¹⁸

2.3 Volkswirtschaftliche Bedeutung

Obwohl in den Wirtschaftsnachrichten hauptsächlich über die großen kapitalmarktorientierten Unternehmen berichtet wird, nehmen die Familienunternehmen in der deutschen Wirtschaft eine wesentliche Stellung ein.¹⁹ Diese wichtige Aufgabe für die deutsche Volkswirtschaft soll durch einige Zahlen und Daten verdeutlicht werden. So werden etwa 80% aller Unternehmungen in Deutschland als Familienunternehmen geführt, stellen 53% der Bruttowertschöpfung her und 68% der Arbeitsplätze bereit.²⁰ Mit diesen Zahlen liegt Deutschland sehr weit im Spitzenbereich in einem Vergleich mit den restlichen europäischen Ländern. So kommen z.B. 26 der 50 größten Familienunternehmen aus Deutschland.²¹

Diese hervorragende Stellung erlangen die Familienunternehmen dadurch, dass sie sich auf ihren Märkten durch eine hohe Flexibilität, kurze Entscheidungswege und Innovationskraft behaupten können. Nichtsdestotrotz ist zu bedenken, dass

¹⁶ Vgl. Habig/Berninghaus, Nachfolgeregelungen, S.9.

¹⁷ Vgl. Werner, DSWR 2006, S.89.

¹⁸ Vgl. PriceWaterhouseCoopers, Familienunternehmen, S.31f.

¹⁹ Vgl. PriceWaterhouseCoopers, Familienunternehmen, S.3.

²⁰ Deutsche Gesellschaft für Familienunternehmen e.V.

²¹ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.1.

die Risiken und Herausforderungen immer größer werden.²² Zu diesen Herausforderungen zählen ebenfalls die Standortbedingungen, die das Unternehmen in dem entsprechenden Land vorfindet. Dabei hat die Stiftung Familienunternehmen in einer Studie in Zusammenarbeit mit dem Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung herausgearbeitet, dass vor allem die Faktoren Steuern, Arbeitskosten, Produktivität, Humankapital, Regulierung und Finanzierung eine wichtige Rolle spielen. Der aufgestellte Länderindex zeigt, dass Deutschland vorwiegend im Bereich der Steuern einen erheblichen Aufholbedarf im Vergleich zu anderen Ländern hat.²³ Aus diesem Grund ist es von besonderer Bedeutung, die gegebenen steuerlichen Rahmenbedingungen situations- und unternehmensadäquat optimal zu nutzen.

Neben den genannten aktuellen Leistungen für die Volkswirtschaft stellen die Familien und ihre Unternehmen aufgrund des Nachhaltigkeitsdenkens ein wichtiges Zukunftsmodell dar. Die Familie denkt in Generationen und versucht dabei das Unternehmen über mehrere hinweg zu erhalten und zu sichern. Mit Hilfe dieses langfristigen Denkens gelingt es, Werte für die Zukunft zu bewahren und damit Renten zu erzielen, die es ermöglichen die materiellen Bedürfnisse zukünftiger Generationen zu befriedigen. Zudem stellen die Familienunternehmen mit ihrem Pflichtbewusstsein für Corporate Responsibility ein Vorbild für Großkonzerne dar.²⁴ Die Fortführung des Unternehmens über mehrere Generationen kann jedoch durch das Auftreten von Gefahren und Risiken gestört werden. Ein besonderes Gefahrenpotential geht an dieser Stelle von familieninternen Konflikten, Fragen der Unternehmens- und Managementnachfolge sowie Finanzierungsproblemen aus.²⁵

2.4 Ausgangsbasis der steuerlichen und zivilrechtlichen Betrachtung

Mittels der ersten drei Unterkapitel konnte gezeigt werden, welche Sonderstellung Familienunternehmen im wirtschaftlichen Geschehen einnehmen. Zur Verdeutlichung wurde auf deren besondere Merkmale, die vorhandenen Interessengruppen und Ziele sowie deren volkswirtschaftliche Bedeutung näher eingegangen. Damit konnte gezeigt werden, dass Familienunternehmen einerseits eigene interne Regeln aufweisen und andererseits volkswirtschaftlich von herausragender Bedeutung sind. Aus dieser Konstellation erklärt sich die Rechtfertigung einer gesonderten Betrachtung von Familienunternehmen. Denn es soll gelingen, die

²² Vgl. PriceWaterhouseCoopers, Familienunternehmen, S.3.

²³ Vgl. Heinemann, Länderindex, S.2ff.

²⁴ Vgl. o.V., Unternehmen Familie, 2006, S.43.

²⁵ Vgl. PriceWaterhouseCoopers, Familienunternehmen, S.3f.

positiven Folgen für die Volkswirtschaft zu erhalten, was jedoch nur möglich ist, wenn man auf die internen Besonderheiten der Familienunternehmen eingeht. Die primäre Zielsetzung liegt folglich in dem Erhalt und der Sicherung der Familienunternehmen.

Um diesen Erhalt des Unternehmensbestands zu erreichen, stehen grundsätzlich verschiedene Gestaltungsbereiche zur Verfügung, die durch ein planvolles Handeln entsprechend den situativen und unternehmensspezifischen Merkmalen ausgestaltet werden müssen. Hierzu gehören die Unternehmensführung, die generellen Unternehmensziele, die Unternehmensstrategie, die Unternehmensphilosophie sowie die Organisation und Rechtsstruktur.²⁶ Der Fokus dieser Arbeit liegt dabei auf der Ausgestaltung der Rechtsstruktur des Unternehmens. Diese stellt die Basis für eine steuerliche Optimierung dar, die mit Hilfe von zivilrechtlichen Gestaltungen erreicht werden soll. Die steuerliche Belastung eines Unternehmens ist deswegen von besonderer Bedeutung, weil sie einen Liquiditätsabfluss darstellt, der den Fortbestand des Unternehmens gefährden kann bzw. zusätzliche Erweiterungs- oder Ersatzinvestitionen aufgrund fehlender finanzieller Mittel verhindert.²⁷

Auf dem Weg zur steuerlichen Optimierung wird in den Kapiteln drei und vier in einem ersten Schritt die laufende (Ertrags-)Besteuerung der Familienunternehmen betrachtet. Im zweiten Schritt konzentriert sich Kapitel fünf auf die steuerlichen Folgen der Unternehmensnachfolge. Zu berücksichtigen ist die besondere Verzahnung bei Familienunternehmen zwischen Ertragsbesteuerung auf der einen und der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer auf der anderen Seite, was sich vor allem durch die Zielsetzung der familieninternen Unternehmensnachfolge erklärt.²⁸ Der Begriff der steuerlichen Optimierung ist dabei keineswegs so zu verstehen, dass ein allumfassender Gestaltungsweg existiert, der alle Unternehmen in jeder Situation zur minimalen Steuerlast führt. Vielmehr muss der Weg zur steuerlichen Optimierung für jedes Unternehmen individuell ausgestaltet und an die situativen Besonderheiten angepasst werden.

²⁶ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.3.

²⁷ Vgl. o.V., Unternehmen Familie, 2006, S.44.

²⁸ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.97.

3 Zielerreichung durch Strukturierung von Familienunternehmen

3.1 Zivilrechtliche Überlegungen im Rahmen der Strukturierung

3.1.1 Rechtsformwahl

Den Familienunternehmen steht wie kapitalmarktorientierten Gesellschaften auch grundsätzlich das komplette Spektrum an Rechtsformen zur Verfügung, die durch das Zivilrecht festgelegt werden. Dieses reicht vom kaufmännischen Einzelunternehmen über Personen- und Personenhandelsgesellschaften (GbR, OHG, KG, PartG und EWIV) bis hin zu Kapitalgesellschaften (GmbH, AG und KGaA).²⁹ Neben diesen reinen Rechtsformen ist eine Vielzahl von Mischrechtsformen entstanden, was dadurch zu erklären ist, dass auf diese Art und Weise die spezifischen Vorteile von einzelnen Rechtsformen miteinander verknüpft werden können. Zu nennen sind an dieser Stelle vor allem die GmbH & Co. KG, die Betriebsaufspaltung, die Stiftung & Co. KG, die AG & Co. KG und die GmbH & Co. KGaA. Bei den bisher genannten Rechtsformen handelt es sich um Außengesellschaften, d.h. um Gesellschaftstypen, die im Rechtsverkehr nach außen hin auftreten. Die stille Gesellschaft und die Unterbeteiligung stellen im Gegensatz dazu Innengesellschaften dar, die lediglich im Innenverhältnis der Gesellschaft zum Tragen kommen.³⁰

Durch die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform wird der Grundstein für den weiteren Rechtsverkehr im wirtschaftlichen Geschehen des Unternehmens gelegt. Die Rechtsform eines Betriebes regelt einen Teil dessen rechtlicher Beziehungen, sowohl die innerbetrieblichen Rechtsbeziehungen zwischen den Mitgliedern des Betriebes als auch die betriebsübergreifenden mit dem Umweltsystem des Unternehmens. Somit gibt die Rechtsform zum einen den Rahmen für die innere Ordnung und zum anderen die Determination der Beziehungen und damit die zivilrechtliche Stellung zur Umwelt.³¹ Aufgrund dieser entscheidenden Folgen der Rechtsformwahl müssen die Vorzüge und Nachteile der einzelnen Rechtsformen mit den Zielen und Interessen der Gesellschafter bzw. der Familienmitglieder abgestimmt werden, um die für das entsprechende Unternehmen bevorzugte Alternative auswählen zu können. Die rechtsformabhängigen Auswirkungen haben einen Einfluss darauf, ob die betrieblichen Sach- und Formalziele verwirklicht werden können.³² Der Auswahlprozess kann durch den Einsatz von Entscheidungskriterien systematisiert werden. Aus dem vorgestellten Katalog an

²⁹ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.35.

³⁰ Vgl. Schierenbeck, Betriebswirtschaftslehre, S. 28f.

³¹ Vgl. Corsten/Reiß, Betriebswirtschaftslehre, S.101.

³² Vgl. Corsten/Reiß, Betriebswirtschaftslehre, S.103.

Kriterien, können diejenigen ausgewählt werden, die für die betrachtete Unternehmung bzw. die dahinter stehende Familie relevant und entscheidend sind.

Die Steuerbelastung als ersten Punkt wird im weiteren Verlauf der Arbeit näher erläutert.³³ Mit Hilfe der folgenden Entscheidungskriterien soll allerdings bereits gezeigt werden, dass es sich hierbei nicht unbedingt um den ausschlaggebenden Aspekt handeln muss, was dadurch verstärkt wird, dass sich die Steuerbelastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen im Zeitverlauf aufgrund von Reformen deutlich verschieben können.

Die Haftung für die Betriebsverbindlichkeiten ist je nach Rechtsform entweder auf das betriebliche Vermögen beschränkt (bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften und bei Kommanditisten einer KG) oder umfasst das Privat- und Geschäftsvermögen der Eigentümer (beim Einzelunternehmer, bei Gesellschaftern einer GbR und OHG sowie bei Komplementären einer KG). Ein wesentliches Ziel von Familienunternehmen besteht darin, die Haftung der beteiligten Familienmitglieder auf deren Einlage zu beschränken, womit dieses Kriterium bei der Rechtsformwahl eine besondere Bedeutung erhält.³⁴

Von den rechtsformspezifischen Gestaltungsspielräumen bei der Ausstattung des Gesellschaftsvertrages hängt es ab, welche Möglichkeiten für den Familienunternehmer bestehen, den Familieneinfluss auf das Unternehmen über Generationen zu sichern und einen familieninternen Nachfolger an das betriebliche Geschehen heranzuführen. Das Einflusspotential kann dadurch weiter eingeschränkt werden, dass Familienfremde als Gesellschafter aufgenommen werden, was vor allem bei der AG der Fall sein kann.³⁵

Des Weiteren werden durch die ausgewählte Rechtsform die Möglichkeiten der Unternehmensfinanzierung determiniert, da diese je nach Wahl einen bestimmten Zugang zu Kapitalmärkten und eine Fungibilität der Gesellschaftsanteile mit sich bringt. Ein genereller Vorteil liegt an dieser Stelle bei Kapitalgesellschaften, da deren Anteile übertragen werden können, ohne dass das Betriebsvermögen der Gesellschaft hiervon betroffen ist. Das größte Potential zur Kapitalaufnahme besteht sicherlich bei börsennotierten Aktiengesellschaften, da sie einen direkten Zugang zum Kapitalmarkt besitzen und deren Anteile leicht veräußerbar sind.³⁶ Vielen Familienunternehmern fehlt das Vertrauen in die Qualitätsstandards und den Erhalt der gesetzlichen Sozialversicherung. Aus diesem Grund versuchen

³³ Vgl. Kapitel 3.2.

³⁴ Vgl. Corsten/Reiß, Betriebswirtschaftslehre, S. 102.

³⁵ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.37.

³⁶ Vgl. Thommen/Achleitner, Betriebswirtschaftslehre, S.73.

sie der Sozialversicherungspflicht zu entgehen und stattdessen ein privates Sicherungsnetz aufzubauen. Während Einzelunternehmer, OHG- und GbR-Gesellschafter grundsätzlich nicht sozialversicherungspflichtig sind, hängt dies bei einem GmbH-Geschäftsführer von der Ausgestaltung des Arbeitsvertrages, der Höhe seiner Beteiligung sowie seinen Mitspracherechten ab. Auf der Basis dieses Gesamtbildes ist zu entscheiden, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH im Sinne des Sozialgesetzbuches als unternehmerähnliche Person eingestuft wird und damit seine Geschäftsführervergütung sozialversicherungsfrei ist.³⁷ Neben diesen im Einzelnen erläuterten Entscheidungskriterien müssen die folgenden Aspekte bei der Rechtsformwahl mit berücksichtigt werden: Mitbestimmungsregelungen, Publizitätspflichten, Gründungsaufwendungen, laufende Aufwendungen, Vorgaben der Handwerksordnung, Kontrollrechte und Leitung durch den Eigentümer, Erfolgsbeteiligungen und Kooperationsfähigkeit.³⁸

Die aufgeführten Auswahlkriterien müssen im Einzelfall auf ihre Bedeutung und Ausgestaltung hin überprüft werden. Damit steht eine Entscheidungsbasis zur Verfügung, mit deren Hilfe eine situations- und betriebsadäquate Rechtsform ausgewählt werden kann. Es ist folglich nicht festzustellen, welche Rechtsform im Allgemeinen als die optimale Alternative anzusehen ist. Unter Berücksichtigung der besonderen Ziele und Interessen innerhalb von Familienunternehmen können jedoch Tendenzaussagen bzgl. deren Rechtsformwahl getroffen werden.

Ein erster wesentlicher Punkt besteht darin, dass das zivilrechtliche Risiko einer reinen Personengesellschaft deutlich höher ist im Vergleich zu Kapitalgesellschaften, weil bei den erstgenannten die Haftung nicht auf das Geschäftsvermögen beschränkt ist. Die Haftungsbeschränkung ist jedoch für viele Familienunternehmen von entscheidender Bedeutung, da den Gesellschaftern ansonsten im Insolvenzfall keine Vermögenswerte mehr verbleiben.³⁹ Demgegenüber gehen aber auch die reinen Kapitalgesellschaften mit einigen Nachteilen für die Familienunternehmungen einher. Aufgrund der strikteren gesetzlichen Regelungen des HGB, GmbHG bzw. AktG kann die vertragliche Flexibilität fehlen, um die gewünschte schrittweise Unternehmensnachfolge zu realisieren. Zudem bestehen höhere Publizitätspflichten und restriktivere Mitbestimmungsregeln, was die Familien vermeiden wollen, um zum einen nicht ihre Vermögenslage nach außen

³⁷ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.38.

³⁸ Vgl. Corsten/Reiß, Betriebswirtschaftslehre, S.102f.

³⁹ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.4.

preisgeben zu müssen und zum anderen ihren Familieneinfluss nicht zugunsten von Mitarbeitern oder Gewerkschaftsmitgliedern zu beschränken.⁴⁰

Um diese beiden Tendenzen miteinander zu verbinden und damit die Vorteile beider Ebenen zu nutzen, kann es sich empfehlen eine Mischrechtsform zu etablieren. Auf diese Art und Weise können sowohl die Vorzüge der Haftungsbeschränkung der Kapitalgesellschaften als auch die Vorteile der höheren Flexibilität und Unabhängigkeit der Personengesellschaften miteinander kombiniert werden.⁴¹

3.1.2 Familiengesellschaften (Pools)

Im Kapitel 2.2 wurde erläutert, dass das oberste Geschäftsziel für die Mehrzahl der Familien in der Sicherung des Unternehmens besteht, um damit das Familienvermögen über mehrere Generationen zu erhalten. Diese Zielsetzung muss neben den eben genannten Entscheidungskriterien bei der Auswahl des zivilrechtlichen Kleids der Unternehmung mit berücksichtigt werden. Auf dem Weg zur Absicherung versucht der Unternehmer die folgenden Fragen zu beantworten:

- Wie ist es möglich den Familienfrieden zu bewahren?
- Kann das übertragene Vermögen im Bestand des Empfängers vor Zerschlagung und dem Zugriff fremder Dritter geschützt werden?
- Wie kann die Leitung des Unternehmens in einer Hand verbleiben?
- Ist es möglich die Kosten für die Verträge und Beurkundungen zu reduzieren?
- Mit Hilfe welcher Konstruktion sind steuerliche Vorteile zu erzielen?⁴²

Eine umfassende Lösung zur Erreichung dieser Ziele stellt die Gründung einer Familiengesellschaft (Pool) dar. Beim Vorhandensein mehrerer Gesellschaften, die sich im Besitz einer Familie befinden, können die Beteiligungen innerhalb einer Gesellschaft gebündelt werden.⁴³ Durch die Übertragung der Anteile von den einzelnen Familienmitgliedern auf den Pool wird ein doppelstöckiges Gesellschafterverhältnis aufgebaut, indem die Familienmitglieder an der Familiengesellschaft beteiligt sind und diese wiederum in die Gesellschafterstellung bei den übrigen Unternehmen tritt. Die Implementierung einer solchen Familiengesellschaft ermöglicht es, Auseinandersetzungen innerhalb des Gesellschafterkreises

⁴⁰ Vgl. Schierenbeck, Betriebswirtschaftslehre, S.30f.

⁴¹ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmern, 62f.

⁴² Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.4.

⁴³ Vgl. Habig/Berninghaus, Nachfolgeregelungen, S.188f.

aus dem operativen Geschäft der Gesellschaften herauszuhalten. Diese werden lediglich durch die Anweisungen der Familiengesellschaft geführt und sind nicht direkt von Uneinigkeiten der Gesellschafter betroffen, womit eine einheitliche Führung der Gesellschaften gewährt ist.⁴⁴

Zudem wird dem Familienvermögen mit Hilfe des Pools eine organisatorische Struktur gegeben, die dessen Erhalt über Generationen erleichtert.⁴⁵ Für VuV- oder Kapitalvermögen der Familie ist eine solche Organisation in einer Gesamthandsgemeinschaft einer Bruchteilsgemeinschaft vorzuziehen, da diese erhebliche zivilrechtliche Nachteile mit sich bringen kann. Die Bruchteilsgemeinschaft ist in ihrem gesetzlichen Normalstatut auf die Auseinandersetzung ausgerichtet. Nach §749 Abs.1 BGB ist jeder Teilhaber berechtigt, jederzeit die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen. Dies steht in deutlichem Widerspruch zum Ziel des Vermögenserhalts über Generationen.⁴⁶

Der organisatorische Vorzug des Pools zeigt sich in besonderem Maße im Falle der Unternehmensnachfolge, wenn in diesem Beteiligungen an mehreren Gesellschaften gehalten werden. So müssen nicht mehr die Anteile an den verschiedenen Gesellschaften übertragen werden, sondern lediglich die Beteiligungen an der Familiengesellschaft. Dies ermöglicht die Einsparung von Kosten für Verträge und deren Beurkundung und es findet eine Immunisierung des operativen Unternehmensvermögens vor den Ansprüchen einzelner Gesellschafter statt.⁴⁷

Die Gründung der Familiengesellschaft ist grundsätzlich in allen zivilrechtlichen Rechtsformen möglich. Die verschiedenen Alternativen sind jedoch unterschiedlich zur Erreichung der gewünschten Ziele geeignet. Im Folgenden sollen jene Gesellschaftsformen vorgestellt werden, die sich aufgrund von zivilrechtlichen und steuerlichen Vorzügen besonders empfehlen. Dies sind die Einheits-GmbH & Co. KG, die KGaA und die Stiftung.⁴⁸

Die **GmbH & Co. KG** als Mischrechtsform stellt eine Kombination aus einer Personengesellschaft (KG) und einer Kapitalgesellschaft (GmbH) dar, wobei die Grundstruktur durch die KG bestimmt wird. In einer KG existieren zwei Formen von Gesellschaftern: Komplementäre (Vollhafter) und Kommanditisten (Teilhaf-ter). Die Besonderheit der GmbH & Co. KG besteht darin, dass der Komplementär keine natürliche sondern eine juristische Person ist, die GmbH. Somit haftet

⁴⁴ Vgl. Habig/Berninghaus, Nachfolgeregelungen, S.188f.

⁴⁵ Vgl. Kirchdörfer/Lorz, DB 2004, S.3.

⁴⁶ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.83.

⁴⁷ Vgl. Korn/Carlé/Stahl/Strahl/Carlé/Fuhrmann, Personengesellschaften, S.138f.

⁴⁸ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.6.

nur die GmbH mit ihrem gesamten Vermögen. Auf diese Weise kann eine Haftungsbeschränkung für eine Personengesellschaft erreicht werden.⁴⁹

Im klassischen Fall besteht eine Identität zwischen den Gesellschaftern der Verwaltungs-GmbH und der KG. Probleme können dann entstehen, wenn in der Unternehmensnachfolge die Personen- und Beteiligungsidentität nicht gewahrt wird. So können zum einen durch eine Ungleichverteilung Gesellschaftsbeschlüsse blockiert werden und zum anderen kann eine Verzahnungsproblematik auftreten, weil unterschiedliche Regelwerke anzuwenden sind (z.B. bei der Belastung von Beteiligungen).⁵⁰ Durch die Weiterentwicklung zur Einheits-GmbH & Co. KG können diese Probleme gelöst und damit die Mischform perfektioniert werden. Die Kommanditisten treten ihre GmbH-Anteile an die KG ab, wodurch ein wechselseitiges Beteiligungsverhältnis entsteht und die KG Alleingesellschafterin der GmbH wird.⁵¹ In der Folge kann eine unterschiedliche Vererbung nicht mehr stattfinden und die daraus entstehenden Probleme bei der Unternehmensnachfolge werden vermieden. Zur Erläuterung der Konstruktion soll der Aufbau der Einheits-GmbH & Co. KG grafisch dargestellt werden.⁵²

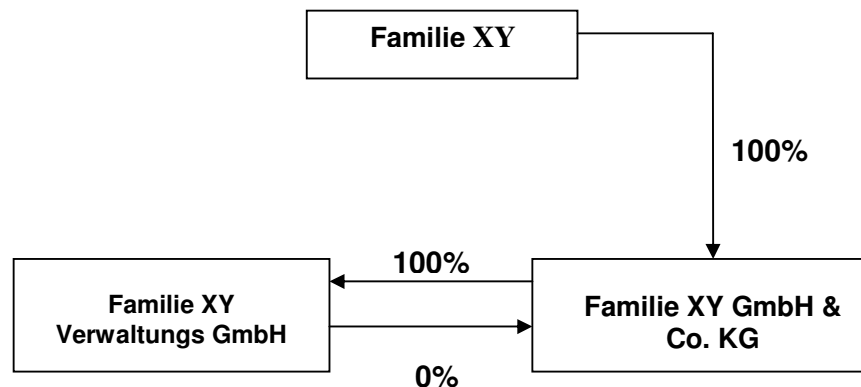


Abb.1: Aufbau einer Einheits-GmbH & Co. KG

Die **KGaA** stellt eine Mischform dar mit Strukturelementen der Aktiengesellschaft und der Kommanditgesellschaft. Grundsätzlich ist die KGaA in den §§ 278 ff. AktG geregelt, in welchen ihr eine eigene Rechtspersönlichkeit zugesprochen wird, weswegen sie als Kapitalgesellschaft anzusehen ist.⁵³ Dass die KGaA dennoch eine hybride Rechtsform darstellt, zeigt sich an den unterschiedlichen Formen von Gesellschaftern und den für diese anzuwendenden Rechtsnormen.⁵⁴ So

⁴⁹ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.62.

⁵⁰ Vgl. Jorge, Strukturierung von Familienunternehmen, S.6.

⁵¹ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.63.

⁵² In Anlehnung an Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.127.

⁵³ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.54.

⁵⁴ Vgl. Fett, INF 2005, S.873.

muss die KGaA im Unterschied zur AG mindestens einen Gesellschafter besitzen, der unbeschränkt für die Betriebsverbindlichkeiten der Gesellschaft haftet. Dieser Gesellschafter ist vergleichbar mit dem Komplementär einer KG (§§ 161-177a HGB). Die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) sind an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt. Sie nehmen eine ähnliche Stellung ein wie die Aktionäre einer AG, vor allem haften sie nicht mit ihrem Privatvermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft.⁵⁵

Diese Kombination aus Strukturelementen der KG und der AG birgt verschiedene Vorteile und Chancen für Familienunternehmen. Der persönlich haftende Gesellschafter ist mit umfassenden Befugnissen ausgestattet und stellt ein geborenes Geschäftsführungsorgan dar. Der Aufsichtsrat der KGaA ist dagegen nicht mit Personalkompetenz ausgestattet und kann den persönlich haftenden Gesellschafter somit nicht absetzen. Der dazu berufene Familienvertreter kann damit den Familieneinfluss vor den Kommanditaktionären schützen.⁵⁶ Dennoch ist es durch die Beteiligung von Kommanditaktionären möglich, frisches Kapital für das Unternehmen zu beschaffen. Die Ausgabe stimmrechtsloser Vorzugsaktien öffnet den Zugang zum Kapitalmarkt, ohne dass fremden Dritten Einfluss auf die Geschäftsführung gewährt werden muss.⁵⁷ Zudem ist die KGaA mitbestimmungsrechtlich privilegiert.⁵⁸ Die Unternehmensnachfolge kann dadurch erleichtert werden, dass potentielle Nachfolger durch Kapitalbeteiligung als Kommanditaktionäre schrittweise herangeführt werden.⁵⁹

Die Attraktivität der KGaA wurde durch das Urteil des BGH vom 24.2.1997 deutlich erhöht, da mit diesem Urteil bestätigt wurde, dass eine Kapitalgesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter der KGaA eingesetzt werden darf.⁶⁰ Auf diesem Weg kann ein Haftungsschirm aufgebaut werden, um die gesamte Haftung der Familie zu beschränken.⁶¹

Die **Stiftung** stellt eine rechtlich verselbstständigte Organisation dar, hinter der im Gegensatz zu den übrigen Rechtsformen keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter stehen. Damit stellt sie einen Ersatz für die fehlende Rechtsform

⁵⁵ Vgl. Wotschofsky/Sauter, StB 2003, S.329.

⁵⁶ Vgl. Fett, INF 2005, S.873.

⁵⁷ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.16.

⁵⁸ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.55.

⁵⁹ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.17.

⁶⁰ Vgl. BGH-Urteil vom 24.2.1997, II ZR 11/96, BGHZ 134, S.392.

⁶¹ Vgl. Wotschofsky/Sauter, StB 2003, S.334.

eines Vermögens an sich dar. Die formalen Vorschriften sind in den §§80 bis 88 BGB geregelt.⁶²

Zur Entstehung einer Stiftung sind einerseits das Stiftungsgeschäft (einseitige Willenserklärung des Stifters) und andererseits die Anerkennung durch die entsprechende Landesbehörde notwendig. Mittels dieser Erklärung begründet der Stifter die Stiftung auf ewige Dauer, mit dem Ziel das eingebrachte Vermögen zur Erfüllung eines bestimmten Zweckes zu nutzen.⁶³ Gemäß §81 Abs.1 Nr.3 BGB müssen folgende Aspekte in der Stiftungssatzung enthalten sein: Name, Sitz, Zweck und das Vermögen der Stiftung sowie Regelungen über die Bildung des Vorstandes. Die Geschäfte der Stiftung werden durch den Vorstand geführt. Eindeutige Regeln für die Bildung des Vorstands sind notwendig, damit die Stiftung im Zeitpunkt des Versterbens des Stifters nicht handlungsunfähig wird. Ab einer gewissen Höhe des Stiftungsvermögens muss zudem ein Kontrollorgan eingerichtet werden, welches den Namen Kuratorium, Aufsichtsrat oder Beirat trägt. Neben dieser internen Kontrolle unterliegt die Stiftung der Stiftungsaufsicht durch die Landesbehörden.⁶⁴

Aus rechtlicher Sicht liegen die besonderen Merkmale einer Stiftung in der eigenen Rechtsfähigkeit, dem Fehlen von Mitgliedern und der Zweckbindung des gewidmeten Vermögens. Daneben zeichnet sie sich aus durch die organisatorischen Strukturmerkmale der Vermögensmasse, des durch die Satzung festgelegten Stiftungszwecks und der notwendigen Organisation, um die gewünschten Zwecke zu erreichen.⁶⁵

Die Verselbstständigung des Vermögens in der Stiftung ist ein Garant für die Sicherung des Unternehmensbestandes. So beruht das Stiftungsrecht zum einen auf dem Grundsatz des Vermögenserhaltes, wonach das Stiftungsvermögen nicht geschmälert werden darf, und zum anderen auf dem Vorrang des Stifterwillens. Zudem stehen keine Mitglieder hinter der Stiftung, die durch Gesellschafterbeschlüsse Einfluss nehmen könnten. Vielmehr ist alleine der Wille des Stifters auch über seinen Tod hinaus für das weitere Schicksal der Stiftung entscheidend. Bei alleinigem Fokus der Familie auf den Unternehmenserhalt stellt die Stiftung folglich eine interessante Alternative für die Rechtsform der Familiengesellschaft dar. Verstärkt wird dieser Vorteil dann, wenn kein geeigneter

⁶² Vgl. Fasselt, Nachfolge, S.223.

⁶³ Vgl. Möller, INF 2005, S.576.

⁶⁴ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.18f.

⁶⁵ Vgl. Fasselt, Nachfolge, S.224.

Nachfolger vorhanden ist, da die Stiftung dennoch gewährleistet, dass das Unternehmen nicht zerschlagen oder verkauft wird.⁶⁶ Als wesentlicher Nachteil wird die fehlende Flexibilität der Stiftung gesehen, die sich aus der eben genannten unanfechtbaren Gültigkeit des Stifterwillens ergibt. Für das Bestehen eines Unternehmens auf den sich dynamisch und diskontinuierlich entwickelnden Märkten ist es unerlässlich, dass es sich pro-aktiv auf die neuen Wettbewerbsverhältnisse einstellt. Dieser Nachteil kann dadurch verringert werden, dass die Satzung und damit der Zweck der Stiftung relativ flexibel ausgestaltet wird.⁶⁷

Stiftungen können auf verschiedene Art und Weise ausgestaltet werden. Von besonderer Bedeutung für die Errichtung einer Familiengesellschaft ist dabei die Unternehmensträgerstiftung. Zu dem Vermögen einer solchen Stiftung gehört eine Unternehmung oder die Beteiligung an einer solchen.⁶⁸ Zur Errichtung einer Unternehmensträgerstiftung stehen wiederum zwei verschiedene Formen zur Verfügung, die Familien- und die gemeinnützige Stiftung.

Der Stiftungszweck einer Familienstiftung richtet sich in erster Linie auf die Interessen einer oder mehrerer Familien.⁶⁹ Ziel ist es, das Vermögen innerhalb der Stiftung vor der Zerschlagung zu schützen und gleichzeitig den Nutzen aus diesem weiterhin den Familienmitgliedern als sog. Destinatäre zukommen zu lassen. Diese Form der Stiftung erhält jedoch aufgrund der fehlenden Gemeinnützigkeit keinerlei steuerliche Privilegien. So ist die Einbringung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des am weitesten entfernten Destinatärs schenkungsteuerpflichtig (§3 Abs.2 Nr.1 ErbStG i.V.m. §15 Abs.2 Nr.1 ErbStG), die laufenden Einkünfte der Stiftung unterliegen der KSt und GewSt, die Destinatäre erhalten Einkünfte, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (§22 Nr.1 HS 2a EStG i.V.m. §3 Nr.40i EStG), und alle 30 Jahre fällt Erbersatzsteuer auf das Vermögen der Stiftung an (§1 Abs.1 Nr.4 ErbStG).⁷⁰

Eine gemeinnützige Stiftung liegt dagegen vor, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt (vgl. §51 AO). Unschädlich ist nach §58 Nr.5 AO, wenn die Stiftung bis zu einem Drittel ihres Einkommens verwendet, um den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten.⁷¹ Falls diese Anforderungen erfüllt sind, ist die Stiftung steuerlich

⁶⁶ Vgl. Lindner, DSWR 2005, S.246.

⁶⁷ Vgl. Ebd., S.246.

⁶⁸ Vgl. Ebd., S.246.

⁶⁹ Vgl. Schiffer, DStR 2005, S.510.

⁷⁰ Vgl. Fasselt, Nachfolge, S.226.

⁷¹ Vgl. Fasselt, Nachfolge, S.228.

begünstigt. Diese Privilegierung zeigt sich in der Befreiung von der laufenden Besteuerung (§5 Abs.1 Nr.9 KStG), der Befreiung von der ErbSt bei der Errichtung (§13 Abs.1 Nr.16b ErbStG) und den besonderen Möglichkeiten des Spendenabzugs für Zahlungen an die Stiftung (§10b Abs.1a S.1 und Abs.1 S.3f. EStG). Damit stellt aber auch die gemeinnützige Stiftung kein allgemein verwendbares Steuersparmodell dar, denn das eingebrachte Vermögen ist auf ewige Dauer dem Stiftungszweck verpflichtet. An die Errichtung sollte somit nur gedacht werden, wenn tatsächlich altruistische Zwecke verfolgt werden.⁷²

Eine besondere Vorteilhaftigkeit ergibt sich durch die Kombination aus gemeinnütziger Stiftung und Familienstiftung. Durch das Auseinanderfallen von Stimmrechten und Beteiligungen, kann zum einen der Einfluss der Familie bewahrt werden und zum anderen werden die steuerlichen Vorteile der gemeinnützigen Stiftung genutzt.⁷³ Die gemeinnützige Stiftung darf jedoch nicht unmittelbar an einer Personengesellschaft beteiligt sein, da sie hierdurch ihre steuerliche Privilegierung verliert. Zur Vermeidung dieser Situation kann eine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet werden, wobei eine unternehmerische Betätigung i.S. einer Einflussnahme auf die operativen Geschäfte ausgeschlossen sein muss.⁷⁴ Der Aufbau einer sog. Doppelstiftung soll durch die folgende Skizze näher erläutert werden.⁷⁵

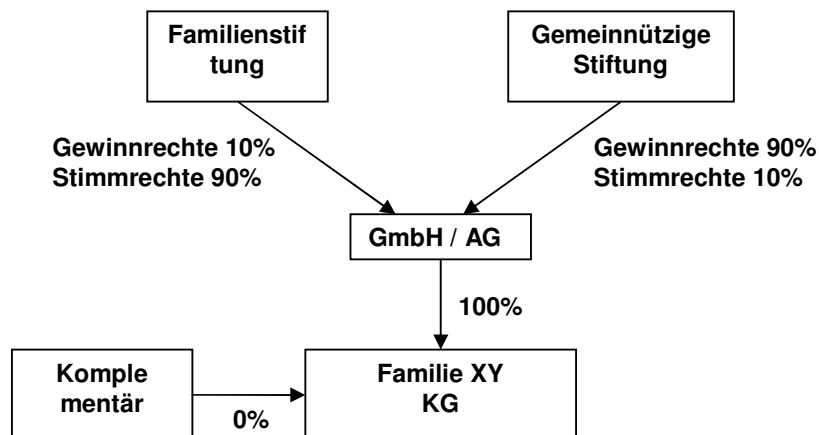


Abb.2: Aufbau einer Doppelstiftung

Mit der Einheits-GmbH & Co. KG, der KGaA und der Stiftung wurden drei sehr unterschiedliche Alternativen für die rechtliche Struktur einer Familiengesellschaft

⁷² Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.21.

⁷³ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.61f.

⁷⁴ Vgl. Fasselt, Nachfolge, S.229f.

⁷⁵ In Anlehnung an Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.25.

gegeben. Bei der Auswahl im konkreten Fall sind die Besonderheiten des Einzelfalls und die Wünsche der Familie von ausschlaggebender Bedeutung.

3.2 Steuerliche Überlegungen im Rahmen der Strukturierung

3.2.1 Steuerliche Auswirkungen der Rechtsformwahl

Die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform legt neben den angesprochenen zivilrechtlichen Folgen auch den Grundstein für die Besteuerung und damit die steuerliche Belastung des Unternehmens und der Unternehmerfamilie. Dies ist dadurch zu erklären, dass im deutschen Steuersystem keine Rechtsformneutralität innerhalb der laufenden Gesamtsteuerbelastung vorliegt. Diese Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften ist auf die unterschiedlichen Besteuerungsprinzipien der beiden Gesellschaftstypen zurückzuführen.⁷⁶ Verstärkt werden die steuerlichen Auswirkungen der Rechtsformwahl zusätzlich durch die starke Verzahnung von Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht bei Familienunternehmen, da die entsprechende Rechtsform vor allem über Bewertungsfragen Einfluss auf die Erbschaftsteuerlast nimmt.⁷⁷

Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft ist durch das ebenfalls zivilrechtlich geltende Trennungsprinzip geprägt, was bedeutet, dass Unternehmen und Gesellschafter getrennt voneinander zu betrachten sind. Aufgrund dessen wird der Gewinn der Kapitalgesellschaft zunächst auf der Ebene der Gesellschaft mit GewSt, KSt und SoliZ belastet. Auf der Ebene der Gesellschafter kommt es gemäß dem Zuflussprinzip erst dann zur Besteuerung, wenn Gewinnanteile von der Gesellschaft ausgeschüttet werden. Bei den Gesellschaftern ist in diesem Fall das Halbeinkünfte- und Freistellungsverfahren anzuwenden, wonach es entweder zur hälftigen Besteuerung (i.S.d. §3 Nr.40 EStG i.V.m. §3b Abs.2 EStG bei natürlichen Personen) oder zur 95%-igen Freistellung kommt (i.S.d. §8b Abs.1 KStG i.V.m. §8b Abs.5 KStG bei Körperschaftsteuersubjekten).⁷⁸ Eine weitere Folge des Trennungsprinzips besteht darin, dass schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auch steuerlich anerkannt werden (z.B. Anstellungsverträge, Pensionszusagen oder Darlehensverträge).⁷⁹

Im Gegensatz zum Trennungsprinzip greift bei Personengesellschaften das sog. Durchgriffs- bzw. Transparenzprinzip. In einem ersten Schritt wird das Ergebnis auf der Ebene der Gesellschaft festgestellt und der GewSt unterworfen. Dabei

⁷⁶ Vgl. Kußmaul, DB 2004, S.1161.

⁷⁷ Vgl. Jorde, BB 2003, S.1813.

⁷⁸ Vgl. Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22.

⁷⁹ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.859f.

genießen Personengesellschaften innerhalb der Gewerbesteuer den Vorteil, dass ihnen ein Freibetrag von 24.500 € (§11 Abs.1 S.3 Nr.1 GewStG) und ein Staffeltarif (§11 Abs.2 Nr.1 GewStG) gewährt wird.⁸⁰ Gemäß dem Feststellungsprinzip wird das Ergebnis unabhängig der Art der Verwendung, sowohl bei Entnahme als auch bei Thesaurierung, im Zeitpunkt der Entstehung bei den Gesellschaftern der ESt, KiSt und dem SoliZ unterworfen. Ein weiterer Vorteil der Personengesellschaft bzgl. der GewSt liegt in deren pauschaler Anrechnung auf die ESt der beteiligten Gesellschafter. Diese kann sich gemäß §35 Abs.1 EStG maximal auf das 1,8-fache des Gewerbesteuermessbetrages belaufen, wobei es nicht zu Steuerüberhängen kommen darf.⁸¹ Auf der anderen Seite besteht ein Nachteil gegenüber den Kapitalgesellschaften, da bei Personengesellschaften schuldrechtliche Verträge steuerlich nicht anerkannt werden und somit bspw. das Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalt nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden darf. Vielmehr kommt es bei handelsrechtlicher Berücksichtigung der Vergütung zur außerbilanziellen Hinzurechnung als Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters zum Gesamthandsergebnis.⁸²

3.2.2 Steuerbelastungsvergleich

Auf der Basis dieser Besteuerungsprinzipien kann die steuerliche Belastung der Personen- und Kapitalgesellschaften miteinander verglichen werden, um damit diejenige Rechtsform zu bestimmen, die die günstigere Besteuerung aufweist. Für die Kapitalgesellschaften wird beispielhaft die GmbH betrachtet und bei den Personengesellschaften wird auf die KG Bezug genommen, deren Besteuerungsfolgen grundsätzlich auch für die GmbH & Co. KG gelten.⁸³ Es ist jedoch nicht möglich, die gesamte Differenzierung zwischen den beiden Gesellschaftstypen innerhalb eines Steuerbelastungsvergleichs aufzuzeigen, da die Besteuerung durch verschiedene Faktoren beeinflusst wird.⁸⁴ Bei der Auswahl der steuerlich zu bevorzugenden Rechtsform für eine betrachtete Unternehmung muss vielmehr auf die Ausprägung der folgenden Kriterien im Einzelfall Rücksicht genommen werden:

- die Gewinnverwendung (Ausschüttung vs. Thesaurierung)
- die Gewinnhöhe (einschließlich möglicher Verlustsituationen)

⁸⁰ Vgl. Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22.

⁸¹ Vgl. Kußmaul/Ternig, DB 2004, S.1161.

⁸² Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.859.

⁸³ Es wird vom klassischen Fall der reinen „Verwaltungs-GmbH“ ausgegangen, die für ihre Komplementärenstellung eine Vergütung erhält, aber mit 0% an der KG beteiligt ist.

⁸⁴ Vgl. Jorde, BB 2003, S.1813.

- schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (v.a. Gesellschafterdarlehen und Geschäftsführervergütungen).⁸⁵

Im Ausgangsfall des Steuerbelastungsvergleichs soll auf die unterschiedliche Gewinnverwendung der Gesellschaft eingegangen werden, weswegen in der folgenden Berechnung sowohl die thesaurierende als auch die (voll)ausschüttende GmbH aufgeführt wird. Es wird von einer Situation ausgegangen, in der die Gesellschaft einen Gewinn vor Gewerbesteuer von 200 T€ erzielt und ein Gewerbesteuer-Hebesatz von 400% vorliegt. Des Weiteren wird auf die Berücksichtigung der KapESt als durchlaufenden Posten verzichtet und die Grundtabelle 2005 zur Berechnung der Einkommensteuer angewendet.⁸⁶

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	200.000 €	200.000 €	200.000 €
- GewSt	-33.333 €	-33.333 €	-25.250 €
= Gewinn nach GewSt	166.667 €	166.667 €	174.750 €
- KSt (25%)	-41.667 €	-41.667 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-2.292 €	-2.292 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	122.708 €	122.708 €	174.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	122.708 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-61.354 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	174.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	59.933 €	174.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-18.125 €	-67.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-997 €	-3.705 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	11.363 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	18.125 €	56.007 €
festzusetzender SoliZ	0 €	997 €	3.080 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	77.291 €	96.413 €	84.337 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	48,21%	42,17%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	103.586 €	115.663 €

Abb.3: Steuerbelastungsvergleich Ausgangsfall

⁸⁵ Vgl. o.V., Rechtsformwahl, 2003, S.1ff.

⁸⁶ Steuerbelastungsvergleich in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005,S.22 und Jorde, BB 2003,S.1813.

In diesem Steuerbelastungsvergleich erkennt man, dass in dem betrachteten Ausgangsfall die steuerliche Belastung bei der thesaurierenden GmbH mit insgesamt 38,65% am geringsten ist. Dies ist dadurch zu erklären, dass aufgrund des Trennungsprinzips lediglich eine Versteuerung auf Gesellschaftsebene durchgeführt wird. Die Besteuerung auf Gesellschafterebene wird nicht aufgehoben sondern bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben, in dem es zur Ausschüttung an die Gesellschafter kommt. Bei der KG dagegen wird gemäß dem Transparenzprinzip immer die Besteuerung beim Gesellschafter vollzogen, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinne einbehalten oder entnommen werden. Die GmbH als Kapitalgesellschaft weist folglich besondere Attraktivität auf, wenn die Gewinne über lange Zeit thesauriert werden sollen bzw. können, wie dies bspw. bei einer vermögensverwaltenden Familiengesellschaft der Fall ist.⁸⁷ Wenn hingegen der Liquiditätszufluss beim Gesellschafter notwendig ist, da dieser auf die Einkommensquelle angewiesen ist, muss der Vergleichbarkeit wegen die ausschüttende GmbH der KG gegenübergestellt werden. In dieser Situation ergibt sich ein Steuervorteil der KG als Personengesellschaft in Höhe von ca. 6%-Punkten und einem entsprechend höheren Liquiditätszufluss beim Gesellschafter.⁸⁸

Wie bereits angedeutet verschieben sich die Belastungsdifferenzen zwischen den Gesellschaftstypen mit Variation der Gewinnhöhe. Es kann als Tendenz festgehalten werden, dass der Belastungsvorteil der Personengesellschaft umso größer ausfällt, je schlechter die Erfolgslage des Unternehmens ist.⁸⁹ Dies kann damit erklärt werden, dass bei Kapitalgesellschaften sowohl bei hohen als auch bei niedrigen Gewinnen eine definitive Körperschaftsteuerbelastung von 25% zzgl. SoliZ entsteht. Im Gegensatz dazu wird bei Personengesellschaften der progressive Einkommensteuertarif des §32a EStG angewendet. In Kombination mit den vorhandenen Freibeträgen (z.B. §§32 u. 32a EStG) sowie weiteren Abzugsmöglichkeiten (z.B. §§10 u. 33 EStG) ergibt sich ein deutlich geringerer Durchschnittssteuersatz bei niedrigen Gewinnen. Zudem profitieren die Personengesellschaften in diesen Fällen enorm von der Gewerbesteueranrechnung des §35 Abs.1 EStG.⁹⁰ So liegt die Gesamtsteuerbelastung bei einem Gewinn von 20 T€ bei der ausschüttenden GmbH um über 23%-Punkte höher im Vergleich zur KG.

Dieser sehr hohe Belastungsunterschied verringert sich mit steigender Gewinnhöhe und nähert sich ab einem Gewinn von ca. 300 T€ einer Differenz von

⁸⁷ Vgl. Jorde, BB 2003, S.1813.

⁸⁸ Vgl. Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.23.

⁸⁹ Vgl. o.V., Rechtsformwahl, 2003, S.2.

⁹⁰ Vgl. o.V., Rechtsformwahl, 2003, S.2.

6,56%-Punkten an.⁹¹ Der Grund für diese Verringerung liegt darin, dass bei den Personengesellschaften die Freibeträge und Abzugsbeträge nicht mehr ins Gewicht fallen und ein immer größerer Teil des Einkommens im Proportionalbereich des Einkommensteuerspitzensatzes liegt. Auf der anderen Seite gelingt es mit Hilfe des Halbeinkünfteverfahrens in diesen Fällen die Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften mit KSt und ESt zu verringern.⁹² Diese Anpassungstendenzen werden jedoch durch die Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung überkompensiert, weswegen die Personengesellschaft über den gesamten Gewinnbereich die steueroptimale Rechtsform darstellt.⁹³

Gewinnhöhe	Steuerbelastung Ausschüttende GmbH	Steuerbelastung KG	Differenz
20.000 €	38,64%	15,31%	23,34%
50.000 €	41,39%	28,87%	12,53%
100.000 €	44,66%	38,58%	6,09%
200.000 €	48,21%	42,17%	6,04%
300.000 €	49,87%	43,34%	6,54%
500.000 €	50,84%	44,28%	6,57%
1.000.000 €	51,54%	44,98%	6,56%
10.000.000 €	52,17%	45,61%	6,56%

Tabelle 1: Steuerbelastungen bei Variation der Gewinnhöhe

Weiter verstärkt wird diese Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaften, wenn Verlusituationen betrachtet werden. Bei Kapitalgesellschaften ist eine Verrechnung von Verlusten grundsätzlich nur mit eigenen positiven Einkünften in anderen Veranlagungszeiträumen gemäß §10d EStG möglich. Eine Verrechnung mit anderen Einkünften des Gesellschafters scheidet damit aus.⁹⁴ Neben diesem interperiodischen Verlustabzug ist bei Personengesellschaften unter Beachtung des §15a EStG auch ein innerperiodischer Verlustausgleich des Gesellschafters mit anderen positiven Einkünften verschiedener Einkunftsarten möglich. Damit kann es beim Gesellschafter zu sofortigen Steuerrückerstattungen und Liquiditätsvorteilen im Fall der Personengesellschaft kommen.⁹⁵

Im Folgenden soll untersucht werden, ob die Nachteile der Kapitalgesellschaften durch die Berücksichtigung schuldrechtlicher Verträge aufgelöst oder zumindest verringert werden können. Beispielhaft soll auf die Gesellschafterfremdfinanzierung und die Geschäftsführervergütungen der Gesellschafter eingegangen wer-

⁹¹ Vgl. Kußmaul/Ternig, DB 2004, S.1163, Anpassung der Differenz wegen Absenkung des Einkommensteuerspitzensatzes.

⁹² Vgl. Kußmaul/Ternig, DB 2004, S.1163.

⁹³ Die einzelnen Steuerbelastungsvergleiche zu den Gewinnvariationen befinden sich im Anhang 1.

⁹⁴ Ausnahmen sind nur bei besonderer Gestaltung möglich (z.B. atypische stille Beteiligung).

⁹⁵ Vgl. o.V., Rechtsformwahl, 2003, S.2.

den. Die gezahlten Zinsen auf ein erhaltenes Gesellschafterdarlehen reduzieren sowohl die Bemessungsgrundlage der GewSt als auch der KSt, jedoch findet gemäß §8 Nr.1 GewSt eine Hinzurechnung der hälftigen Dauerschuldzinsen für Zwecke der GewSt statt. Auf der Ebene des Gesellschafters stellen die Zinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. §21 Abs.1 Nr.7 EStG dar, die damit im Gegensatz zu Ausschüttungen nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Bei der Personengesellschaft wird dagegen Finanzierungsneutralität erzeugt, indem die Zinseinnahmen des Gesellschafters als Sonderbetriebseinnahmen den gewerblichen Einkünften wieder hinzugerechnet werden.⁹⁶ Die Auswirkungen auf die steuerliche Belastung werden im folgenden Steuerbelastungsvergleich gezeigt, in dem der Ausgangsfall dahingehend modifiziert wird, dass die Hälfte des Gewinns dem Gesellschafter als Zinsen zufließt.

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	100.000 €	100.000 €	100.000 €
+ Sonderbetriebseinnahmen	0 €	0 €	100.000 €
+ 1/2-Zinsen gem. §8 Nr.1 GewStG	50.000 €	50.000 €	0 €
= BMG für die GewSt	150.000 €	150.000 €	200.000 €
- GewSt	-25.000 €	-25.000 €	-25.250 €
= Gewinn nach GewSt	75.000 €	75.000 €	174.750 €
- KSt (25%)	-18.750 €	-18.750 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-1.031 €	-1.031 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	55.218 €	55.218 €	174.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	100.000 €	155.218 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG)	0 €	-27.609 €	0 €
- Sparerfreibetrag u. Wbk.pauschale	-1.421 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	174.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	98.579 €	126.188 €	174.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	-35.378 €	-46.974 €	-67.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-2.584 €	-3.705 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	11.363 €
festzusetzende Einkommensteuer	35.378 €	46.974 €	56.007 €
festzusetzender SoliZ	1.946 €	2.584 €	3.080 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	82.105 €	94.339 €	84.338 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	41,05%	47,17%	42,17%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	62.676 €	105.660 €	115.662 €

Abb.4: Steuerbelastungsvergleich mit Gesellschafterfremdfinanzierung

⁹⁶ Vgl. Kußmaul/Ternig, DB 2004, S.1164.

Aus vorliegendem Steuerbelastungsvergleich wird ersichtlich, dass die Belastungsdifferenz zwischen der voll ausschüttenden GmbH und der KG zurückgegangen ist, dass aber die Steuerbelastung bei der Personengesellschaft immer noch um 5,00%-Punkte geringer ist.

Die gleichen steuerlichen Effekte ergeben sich ebenfalls bei der Zahlung von Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen, wobei eine äquivalente Hinzurechnung bei der GewSt-Berechnung der Kapitalgesellschaften entfällt. Besonders beachtet werden muss in diesem Fall die sozialversicherungsrechtliche Behandlung des Geschäftsführers, die von dessen Beteiligung an der Gesellschaft und der Ausgestaltung des Anstellungsvertrages abhängt.⁹⁷ Aufgrund der fehlenden Belastung des Geschäftsführergehaltes mit Gewerbesteuer verringert sich die Belastungsdifferenz zwischen der Personengesellschaft und der ausschüttenden Kapitalgesellschaft erneut. Wenn entsprechend dem vorherigen Fall davon ausgegangen wird, dass die Hälfte des Gewinns als Gehalt ausgezahlt wird, beträgt die Höherbelastung der GmbH lediglich noch 2,61%-Punkte.⁹⁸

3.2.3 Auswirkungen der geplanten Unternehmensteuerreform

Die vorangegangenen Steuerbelastungsvergleiche fanden auf Basis der Regelungen der 2006 geltenden Unternehmensteuersystematik statt. Dabei stellte sich beim Vergleich der voll ausschüttenden Kapitalgesellschaft mit einer Personengesellschaft in allen Konstellationen eine grundsätzlich günstigere Besteuerung der Personengesellschaften heraus. Eine besondere Attraktivität gewinnen die Kapitalgesellschaften jedoch durch die Möglichkeit der Gewinnthesaurierung und damit einer Verzögerung der Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters. Im Hinblick auf die nahe Zukunft muss jedoch abgeschätzt werden, welche Verschiebungen sich aufgrund der geplanten Unternehmensteuerreform zum 01.01.2008 ergeben können. Zu diesem Zweck soll die geplante Reform mit ihrem Entwicklungsstand im Dezember 2006 vorgestellt werden.⁹⁹

Der Ausgangspunkt der Reform bildet die Zielsetzung der großen Koalition, die internationale steuerliche Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland zu verbessern. Diese Verbesserung soll vor dem Hintergrund der folgenden Nebenbedingungen erreicht werden:

⁹⁷ Vgl. o.V., Rechtsformwahl, 2003, S.3.

⁹⁸ Der entsprechende Steuerbelastungsvergleich ist als Anhang 2 beigefügt.

⁹⁹ Um den Entwicklungsprozess des Reformvorhabens nachvollziehen zu können, ist im Literaturverzeichnis eine Aufstellung der einschlägigen Zeitungsartikel des HB gegeben.

- Steuervereinfachung: indem eine einheitliche Bemessungsgrundlage bei den Unternehmensteuern geschaffen wird
- Steuergerechtigkeit: durch die Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten (vor allem bei der Gewinnverlagerung ins Ausland)
- Rechtsformneutralität: weitgehende steuerliche Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften
- Finanzierungsneutralität: durch Verringerung der bisherigen steuerlichen Bevorzugung von Fremdkapital (im Zusammenhang mit einer Abgeltungsteuer)¹⁰⁰

Diese Ziele der Reform sollen durch ein Konzept umgesetzt werden, in dem der Steuertarif gesenkt wird bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Damit soll sich internationalen Standards angenähert und Hoffnung auf die Signalwirkung eines günstigeren Steuersatzes erweckt werden. Neben einer reinen Verschiebung von Steuersatz zu Bemessungsgrundlage, sollen die Unternehmen effektiv um einen geschätzten Betrag von 5 Mrd. € entlastet werden. Die Entstehung dieser Steuermindereinnahmen lassen sich mit Hilfe des im November 2006 vorgestellten Steinbrück-Koch-Konzeptes zur Unternehmensbesteuerung herausarbeiten, in dem die Steuerausfälle und die durchzuführenden Gegenfinanzierungsmaßnahmen einander gegenübergestellt werden.¹⁰¹

	Steuerausfälle 29 Mrd. €	Finanzierung 29 Mrd. €	
Abgeltungsteuer (25% ab 2009)	1,7	5,0	Steuermindereinnahmen (Lücke wird akzeptiert)
		3,6	Selbstfinanzierung
Übertragung der Steuer- senkung auf Pers. durch Thesaurierungs- und/oder Investitionsrücklage	5,0	0,8	Obergrenze für GWG gesenkt
		1,1	Modifizierte Zinsschranke
			Hinzurechnung von Fremdfinanzierungskosten zur GewSt 25%
Senkung des KSt-Satzes von 25% auf 15%	11,6	1,8	Funktionsverlagerung
		0,7	Wegfall Staffeltarif bei GewSt
Senkung der GewSt- Messzahl auf 3,5%	6,3	1,1	Abschaffung Wertpapierleihe
		1,5	Veränderung des Mantelkaufs
		3,0	Abschaffung degressive AfA
Hebung des Anrechnungsfaktors der GewSt bei der ESt von 1,8 auf 3,8	4,2	10,2	Wegfall des Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer

Abb.5: Geplante Finanzierung der Unternehmensteuerreform

¹⁰⁰ Vgl. o.V., Unternehmensteuerreform, 2006.

¹⁰¹ In Anlehnung an HB 23.11.2006, Unternehmensteuerreform, S.4.

Zum Stand Dezember 2006 kann die Unternehmensteuerreform in den folgenden Eckpunkten zusammengefasst werden.

- Die bisherige KSt und GewSt sollen durch eine föderale und eine kommunale Unternehmensteuer ersetzt werden. Die anfangs geplante Einheitlichkeit der Bemessungsgrundlage für die beiden Steuerarten scheint nicht zu realisieren sein, da eine Hinzurechnung von Zinsaufwendungen bei der KSt deutliche Probleme mit sich bringt.
- Die nominale Gesamtbelastung von KSt und GewSt soll von derzeit rd. 38,65% auf knapp unter 30% gesenkt werden.
- Die der ESt unterliegenden Personengesellschaften sollen ebenfalls von der Reform profitieren, auch wenn sich der Tarif der ESt grundsätzlich nicht ändern soll. Der Steuersatz soll jedoch unter 30% sinken, soweit die Gewinne im Unternehmen einbehalten und nicht entnommen werden. Derzeit wird noch geprüft, ob dies am besten mit einer Investitions- oder Thesaurierungsrücklage zu realisieren ist.
- Die hälftige Hinzurechnung der gezahlten Dauerschuldzinsen bei der GewSt fällt weg. Stattdessen werden alle Zinsen und Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen mit einem Hinzurechnungsfaktor von 25% erfasst.
- Die GewSt soll nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Dies wird bei den Personengesellschaften teilweise dadurch ausgeglichen, dass sich der Anrechnungsfaktor des GewSt-Messbetrages auf die ESt von heute 1,8 auf 3,8 erhöht.
- Durch die Einführung eines Hinzurechnungs- oder Zinsschrankenmodells soll der Verlust von inländischem Steuersubstrat durch Fremdfinanzierung begrenzt werden. Hiervon sollen jedoch mittelständische Unternehmen durch entsprechende Freibeträge und Freigrenzen verschont werden.
- Zudem soll im Rahmen der Unternehmensteuerreform eine generelle Steuerpflicht von privaten Veräußerungsgewinnen (Immobilien und Wertpapiere) und eine Abgeltungsteuer auf Zinsen, Dividenden und private Veräußerungsgeschäfte eingeführt werden.¹⁰²

Aufgrund der fehlenden Konkretisierung des Gesetzesentwurfes ist mit Stand Dezember 2006 noch nicht eindeutig festzustellen, wer die Gewinner und wer die Verlierer dieser Reform sein werden. Es können jedoch Tendenzen herausgearbeitet werden, inwiefern die Steuerbelastungsvergleiche durch die geplanten

¹⁰² Vgl. hierzu die eben genannten Zeitungsartikel.

Änderungen beeinflusst werden. In einem ersten Schritt muss berücksichtigt werden, dass sich die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften durch die Herabsetzung des Tarifs auf unter 30% deutlich verbessert (um ca. 9%-Punkte). Dieser Vorstoß der Kapitalgesellschaften wird aber dadurch relativiert, dass zum einen auch Personengesellschaften eine Begünstigung von thesaurierten Gewinnen eingeräumt wird, und zum anderen sich der effektive Belastungsunterschied der GewSt weiter zu Gunsten der Personengesellschaften verschiebt, aufgrund des steigenden Anrechnungsfaktors. Man erkennt an diesen Tendenzen, dass aus der reinen Herabsetzung des KSt-Satzes nicht einfach darauf geschlossen werden darf, dass zukünftig die Kapitalgesellschaften die steuerlich günstigere Rechtsform darstellen. Vielmehr muss diese Tarifverschiebung in Kombination mit den übrigen Reformpunkten betrachtet werden, um eine differenzierte Aussage treffen zu können.¹⁰³

¹⁰³ Vgl. hierzu die eben genannten Zeitungsartikel.

4 Besondere steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Familienunternehmen

4.1 Ausgangssituation und Basis der Gestaltungsmöglichkeiten

Die Wahl der entsprechenden Rechtsform, die aufgrund der zuvor erläuterten zivilrechtlichen und steuerlichen Überlegungen zur Strukturierung getroffen wurde, legt bereits den Grundstein für die steuerliche Behandlung des Unternehmens. Vor allem die Entscheidung zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft ist für die Anwendung der spezifischen Besteuerungsprinzipien verantwortlich.¹⁰⁴ Über dieses Grundgerüst hinaus können in Familienunternehmen aufgrund der gleichlaufenden Interessen der Familienmitglieder weitere Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden, um die Steuerlast des Familienverbundes zu optimieren.¹⁰⁵

Wenn hingegen fremde Dritte mit am Unternehmen beteiligt sind, bestehen natürliche Interessengegensätze, die dafür Sorge tragen, dass die Verteilung des Gewinns der Unternehmung dem Beitrag des einzelnen Gesellschafters zur Erzielung des Gesamtzwecks entspricht. Innerhalb der Familie bzw. zwischen nahen Angehörigen wird die Vertragsgestaltung jedoch nicht durch rein wirtschaftliche Überlegungen sondern durch familiäre oder private Erwägungen bestimmt.¹⁰⁶ Unter Einbezug der gleichlaufenden Interessen und der privaten Zwecke wird es für die Hauptgesellschafter möglich, den Gewinn des Unternehmens auf mehrere Schultern zu verteilen. Dabei kommt in den meisten Fällen eine Verteilung auf die Kinder und Enkelkinder in Betracht. Die Verlagerung auf die Ehefrau ist aus ertragsteuerlicher Sicht weniger interessant, da diese in den meisten Fällen bereits mit dem Hauptbeteiligten zusammen veranlagt wird.¹⁰⁷ Mit Hilfe der Gewinnverteilung auf mehrere Steuerpflichtige sollen in der ESt vor allem die folgenden positiven Effekte erzielt werden:

- Abschwächung der Einkommensteuerprogression
Durch eine Verteilung des Einkommens auf mehrere Steuerpflichtige kann bei jedem einzelnen der niedrige Eingangssteuersatz ausgenutzt werden (§32a EStG). Auf diese Art und Weise findet eine Verteilung vom proportionalen Bereich des Einkommensteuerspitzensatzes hin zu niedrigen Grenzsteuersätzen statt.

¹⁰⁴ Vgl. hierzu Kapitel 3.

¹⁰⁵ Vgl. Schwendy, Familiengesellschaften, S.789.

¹⁰⁶ Vgl. Schwendy, Familiengesellschaften, S.789.

¹⁰⁷ Vgl. Märkle, BB 1993, S.2.

- Mehrfache Ausnutzung des Grundfreibetrages
Jedem Steuerpflichtigen steht ein Grundfreibetrag von 7.664,00 € zur Verfügung (§32a EStG). Der Effekt dieser ersten beiden Punkte kann durch folgendes Beispiel verdeutlicht werden. Wenn ein Gesamteinkommen von 200 T€ bei einer einzigen Person anfällt, beläuft sich der Durchschnittsteuersatz auf knapp 39%. Wird das Einkommen dagegen gleichmäßig auf vier Personen verteilt, sinkt der durchschnittliche Tarif auf 27,3%. Ohne weitere Besonderheiten ergibt sich folglich aus dem tariflichen Effekt und dem Grundfreibetrag eine Verringerung der Steuerlast von 11,7%-Punkte bzw. 23.400,00 €.
- Mehrfache Ausnutzung weiterer Abzugsbeträge bzw. Freibeträge
Für jeden unbeschränkt Steuerpflichtigen können beispielsweise die folgenden Beträge zum Abzug gebracht werden: Sonderausgabenpauschbetrag 36,00 € (§10c Abs.1 EStG), Arbeitnehmerpauschbetrag 920,00 € (§9a S.1 Nr.1 EStG), Sparerfreibetrag 1.370,00 € (§20 Abs.4 EStG), Werbungskostenpauschbetrag 51,00 € (§9a S.1 Nr.2 EStG) und Kosten für ein Erststudium als Sonderausgaben bis maximal 4 T€. ¹⁰⁸
- Überlassung eines Teils der Einkommensquelle der unterhaltspflichtigen Eltern an unterhaltsberechtigte Kinder zur Umgehung der Abzugsbeschränkung des §12 Nr.1 EStG
In der Folge müssen die Eltern keine weiteren Unterhaltsleistungen mehr erbringen und durch die Verlagerung eines Teils des Einkommens können die eigenen Einkünfte gemindert werden. ¹⁰⁹

Die Erzeugung einer Gewinnverteilung und damit die Erreichung der positiven Effekte kann auf verschiedenen Wegen erfolgen, wobei grundsätzlich zwischen Beteiligungsverhältnissen auf der einen Seite und schuldrechtlichen Verträgen auf der anderen zu unterscheiden ist. ¹¹⁰ Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen bzw. innerhalb einer Familie bergen jedoch die Gefahr, dass sie von der Finanzverwaltung nicht akzeptiert sondern nach eingehender Überprüfung als Gestaltungsmissbrauch qualifiziert werden. ¹¹¹ Daneben besteht immer das Risiko, dass die Interessen der beteiligten Familienmitglieder mit der Zeit auseinander laufen. In diesen Fällen können Verteilungen bzw. Gestaltungen, denen

¹⁰⁸ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.463ff.

¹⁰⁹ Vgl. Schwendy, Familiengesellschaften, S.788.

¹¹⁰ Vgl. Fichtelmann, Beteiligung von Angehörigen, S.43 ff.

¹¹¹ Vgl. Kapitel 4.5.

jegliche wirtschaftliche Grundlage fehlt, zu internen Konflikten führen, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden.

4.2 Gewinnverteilung innerhalb der Familie

4.2.1 Vollwertige Gesellschafter

Die Beteiligung der Familienmitglieder als vollwertige Gesellschafter stellt den schärfsten Einschnitt in die Beteiligungs- bzw. Gesellschafterverhältnisse des Familienunternehmens dar. Neben dem gewünschten steuerlichen Effekt der Gewinnverteilung ergeben sich wesentliche rechtliche Folgen für die bisherigen und die neu aufgenommenen Gesellschafter. Aufgrund dessen empfiehlt sich die Aufnahme der (Enkel-)Kinder in ein vollwertiges Gesellschafterverhältnis vor allem dann, wenn außer den steuerlichen noch weitere Motive verfolgt werden. Dies können bspw. sein: die Sicherung und den Erhalt des Familienunternehmens im Familienbesitz, den Übergang des Unternehmensvermögens auf die nächste Generation, das schrittweise Heranführen des Unternehmensnachfolgers oder die frühzeitige Bindung besonders fähiger Familienmitglieder.¹¹²

Eine Gesellschafterstellung der Angehörigen ist sowohl bei Kapital- als auch bei Personengesellschaften möglich.¹¹³ Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft wird das Familienmitglied durch die Anteilsübertragung vom bisherigen Gesellschafter, was nach §15 Abs. 3 u.4 GmbHG notariell beurkundet werden muss.¹¹⁴ Die Änderung im Gesellschafterkreis bringt ertragsteuerlich aufgrund des Trennungsprinzips auf Gesellschaftsebene keine Veränderung mit sich. Der Gewinn wird unverändert der GewSt und KSt unterworfen. Der anvisierte Effekt des „Familiensplittings“ kommt erst dann zum Tragen, wenn Gewinne von der GmbH an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden dann unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die beteiligten Personen verteilt, wobei sich die Verteilung nach dem Verhältnis der übertragenen Anteile richtet. Neben dem Progressionseffekt und Grundfreibetrag kann bei jedem Gesellschafter der Sparerfreibetrag trotz hälftiger Steuerfreistellung der Gewinnausschüttung nach §3 Nr.40 EStG in voller Höhe zum Abzug gebracht werden.¹¹⁵

Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft greift der Effekt des Familiensplittings bei Personengesellschaften stärker durch, da die Gewinnbesteuerung aufgrund des

¹¹² Vgl. Hohaus/Eickmann, BB 2004, S.1707.

¹¹³ Auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Effekte wird im Kapitel 5 eingegangen.

¹¹⁴ Vgl. Fichtelmann, Beteiligung von Angehörigen, S.45.

¹¹⁵ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.465.

Transparenzprinzips mit Ausnahme der GewSt bei den Gesellschaftern stattfindet. Zur Beschränkung der Haftung der Familienmitglieder (auf ihre Einlage) empfiehlt sich der Eintritt in die Stellung eines Kommanditisten an einer KG bzw. GmbH & Co. KG. Die Änderung der Gesellschafterverhältnisse muss ins Handelsregister eingetragen werden.¹¹⁶ Nach der unveränderten Belastung mit GewSt findet auf der Ebene der KG eine gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns statt. Die dem Gesellschafter zugewiesenen Gewinnanteile sind auf privater Ebene der ESt zu unterwerfen, womit der gewünschte Gewinnverteilungseffekt voll zur Geltung kommt. Die steuerliche Anerkennung setzt jedoch eine angemessene Gewinnverteilung und die Erlangung einer Mitunternehmerstellung voraus.¹¹⁷ Die Stellung eines Mitunternehmers erlangt der Kommanditist dann, wenn er Mitunternehmerrisiko trägt (Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens) und Mitunternehmerinitiative entfalten kann.¹¹⁸

Das eingegangene Mitunternehmerrisiko zeigt bereits, dass dem beteiligten Familienmitglied nicht nur Gewinne sondern ebenfalls Verluste zugewiesen werden können, was beim Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich ausgeschlossen ist. Diese Verlustzuweisung ist dann vorteilhaft, wenn der Gesellschafter weitere positive Einkünfte erzielt, die im Rahmen des §2 Abs.3 EStG durch die Verluste ausgeglichen werden können. Zudem besteht die Möglichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG. Aufgrund der beschränkten Haftung des Kommanditisten wird der Verlustausgleich gemäß §15a EStG auf die Höhe der Einlage bzw. der eingetragenen Außenhaftung begrenzt, da der Gesellschafter die Verluste nur bis zu dieser Höhe wirtschaftlich tragen muss. Darüber hinaus gehende Verluste können mit zukünftig zugewiesenen Gewinnen aus der Gesellschaft verrechnet werden (sog. verrechenbare Verluste).¹¹⁹

Eine Beteiligung des (Enkel-)Kindes als vollwertiger Gesellschafter bringt die am weitest gehenden rechtlichen Folgen mit sich, da dieses die vollständigen Rechte und Pflichten eines Gesellschafters übernimmt (z.B. die gesellschaftliche Treuepflicht sowie Kontroll- und Mitwirkungsrechte). Zum Schutz des Minderjährigen bedarf die Beteiligung Minderjähriger unter Umständen der vormundschaftlichen Genehmigung (§§1643, 1822 BGB) und der Bestellung eines Ergänzungspflegers.¹²⁰ Sofern der gesetzliche Vertreter (z.B. ein Elternteil) selber an der Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt ist, muss der §181 BGB beachtet werden.

¹¹⁶ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.465.

¹¹⁷ Vgl. Fichtelmann, Beteiligung von Familienunternehmen, S.43.

¹¹⁸ Vgl. OFD Frankfurt am Main, GmbHR 1996, S.798.

¹¹⁹ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.465.

¹²⁰ Vgl. Hohaus/Eickmann, BB 2004, S.1707.

In diesem Fall ist nach §1909 Abs.1 BGB eine dritte Person als Ergänzungspfleger mit gesondertem Wirkungskreis zu bestellen, da ansonsten ein In-Sich-Geschäft vorliegt und die steuerliche Anerkennung verneint wird. Solange der Minderjährige nicht in die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters tritt, kann auf die gerichtliche Genehmigung verzichtet werden.¹²¹

4.2.2 Stille Gesellschaft

Sollen die weit reichenden rechtlichen Folgen der Beteiligung als vollwertiger Gesellschafter vermieden werden, kann das Familienmitglied alternativ in die Stellung eines stillen Gesellschafters eintreten. Die zivilrechtlichen Regelungen zur stillen Gesellschaft befinden sich in den §§230-236 HGB. Sie stellt keine eigenständige Rechtsform für ein Familienunternehmen dar, sondern bildet einen unselbstständigen Anhang an diejenige Rechtsform, in der das Unternehmen geführt wird. Die stille Gesellschaft kann mit den verschiedensten Rechtsformen kombiniert werden, wie bspw. dem Einzelunternehmen, der OHG, KG, GmbH oder AG.¹²²

Diese Kombination findet dergestalt statt, dass sich der stille Gesellschafter am Handelsgewerbe eines anderen beteiligt, indem er eine Einlage leistet, die in dessen Vermögen übergeht und ihm im Gegenzug einen Anteil am Ergebnis gewährt. Der Inhaber des Handelsgewerbes bleibt jedoch weiter alleine berechtigt und verpflichtet für die Geschäfte des Betriebes, während der stille Gesellschafter nicht nach außen hin auftritt (§230 Abs.2 HGB). Auf diese Art und Weise entsteht eine reine Innengesellschaft ohne eigenes Gesellschaftsvermögen, die durch einen eigenständigen Gesellschaftsvertrag zwischen dem Familienmitglied und dem Rechtsträger des Unternehmens begründet wird.¹²³ Bei der Beteiligung Minderjähriger als stiller Gesellschafter sind vergleichbare Anforderungen an die Bestellung eines Ergänzungspflegers und die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung gegeben wie beim vollwertigen Gesellschafter.¹²⁴ Neben dem gewünschten Steuersenkungseffekt bietet die Etablierung einer, stillen Gesellschaft die Möglichkeit der Finanzierungsfunktion, der Unterstützung der Unternehmensnachfolge, der Beteiligung von Mitarbeitern und des Verlusttransfers.¹²⁵

Im Rahmen der steuerlichen Behandlung sind die beiden folgenden Varianten der stillen Gesellschaft zu unterscheiden. Die typische stille Gesellschaft ist auf

¹²¹ Vgl. Rust, DStR 2005, S.1942ff.

¹²² Vgl. Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S.363f.

¹²³ Vgl. Rödel, INF 2003, S.140.

¹²⁴ Vgl. Rust, DStR 2005, S.1944f.

¹²⁵ Vgl. Rödel, INF 2003, S.140.

eine Entschädigung für den Kapitaleinsatz begrenzt und gewährt keinen maßgeblichen Einfluss auf die Führung des Unternehmens. Zudem partizipiert er nicht an den stillen Reserven des Unternehmens und in vielen Fällen wird die Möglichkeit des §231 Abs.2 HGB genutzt, den stillen Gesellschafter nicht am Verlust zu beteiligen. Damit tritt der typische stille Gesellschafter in die Stellung eines „besonderen Darlehensgebers“. ¹²⁶ Vom partiarischen Darlehen ist er vor allem dadurch abzugrenzen, dass auf Basis des Gesellschaftsvertrags ein gemeinsamer Zweck verfolgt wird. ¹²⁷

Eine atypische stille Gesellschaft ist dagegen dadurch ausgezeichnet, dass der Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Mitunternehmertums ist dies dann der Fall, wenn der Gesellschafter Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann (vgl. H 138 Abs.1 EStR 1999). Es müssen grundsätzlich beide Merkmale vorliegen; sie können jedoch mehr oder weniger stark ausgeprägt sein und sich gegenseitig kompensieren. Für die Einordnung ist nicht alleine die vertragliche Ausgestaltung relevant, sondern es wird auf die tatsächliche Ausführung der wirtschaftlichen und rechtlichen Beziehungen abgestellt. ¹²⁸ Mitunternehmerisiko liegt vor, wenn der Beteiligte gesellschaftsrechtlich oder wirtschaftlich am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens teilnimmt. Das Risiko ist regelmäßig dann gegeben, wenn eine Beteiligung am Gewinn und Verlust, sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens (inkl. Geschäfts- und Firmenwert) vorhanden ist. Eine starke Mitunternehmerinitiative kann bspw. bei einer Geschäftsführertätigkeit des stillen Gesellschafters angenommen werden. Für eine Mitunternehmerstellung spricht zudem, wenn Pachtverhältnisse oder ein besonders hoher Kapitaleinsatz mit entsprechend hoher Gewinnbeteiligung gegeben sind. ¹²⁹

Mit Hilfe der Beteiligung eines Familienmitgliedes als stiller Gesellschafter gelingt es, den gewünschten Steuersenkungseffekt des Familiensplittings zu realisieren. Sei es durch den Betriebsausgabenabzug auf Gesellschaftsebene beim typisch stillen Gesellschafter oder durch die Zuweisung von Gewinnanteilen beim atypisch stillen Gesellschafter. ¹³⁰ Die Gewerbesteuerlast kann jedoch nicht reduziert werden, da die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, sofern sie den Gewinn gemindert haben, gem. §8 Nr.3 GewStG dem Gewerbeertrag wieder hinzuge-

¹²⁶ Vgl. Rödel, INF 2003, S.140.

¹²⁷ Vgl. Milatz, DStZ 2006, S.141.

¹²⁸ Vgl. OFD Frankfurt am Main, atypisch stille Beteiligung, 2004, S.1.

¹²⁹ Vgl. OFD Frankfurt am Main, GmbHR 1996, S.799.

¹³⁰ Vgl. Rödel, INF 2003, S.140.

recht werden müssen, wenn sie bei diesem nicht der GewSt unterworfen werden (korrespondierend ist bei Verlustanteilen vorzugehen).¹³¹

Bei der Besteuerung auf Ebene des Familienmitgliedes ist folgende Unterscheidung zu beachten. Der typisch stille Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. §20 Abs.1 Nr.4 EStG, sofern die Beteiligung nicht in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Dies hat zur Folge, dass auf privater Ebene der Sparerfreibetrag und Werbungskostenpauschbetrag genutzt werden kann. Der atypisch stille Gesellschafter auf der anderen Seite erzielt aufgrund seiner Mitunternehmerstellung gewerbliche Einkünfte nach §15 EStG. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen nicht nur die Gewinnanteile aus der stillen Gesellschaft, sondern auch die Vergütungen für die Überlassung von Diensten, Kapital und Wirtschaftsgütern. Diese Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen kann Vorteile bei der Geltendmachung von Sonderbetriebsausgaben und Verlusten mit sich bringen.¹³²

Neben der Gewinnverteilung innerhalb der Familie kann in der Verlustzuweisung ein weiterer positiver steuerlicher Effekt der (atypisch) stillen Gesellschaft gesehen werden.¹³³ Der Verlustausgleich wird jedoch wie im Fall des Kommanditisten durch die Regelungen des §15a EStG auf die Einlage des Gesellschafters begrenzt. Darüber hinaus gehende Verluste könne nur mit zukünftig zugewiesenen Gewinnen verrechnet werden. Zudem kann es durch die atypische stille Beteiligung gelingen das Trennungsprinzip der Kapitalgesellschaften zu durchbrechen und Verluste von der Gesellschaft auf den Gesellschafter zu verlagern, um sie dort mit positiven Einkünften zu verrechnen.¹³⁴

4.2.3 Unterbeteiligung

Die Unterbeteiligung stellt neben der stillen Gesellschaft eine zweite Variante einer reinen Innengesellschaft dar, mit deren Hilfe die Einkünfte des Familienunternehmens auf mehrere Familienmitglieder verteilt werden können. Eine gesonderte gesetzliche Regelung der Unterbeteiligung liegt nicht vor. Nach h.M. wird die Innengesellschaft in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführt (§§705ff. BGB).¹³⁵

¹³¹ Vgl. Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S.379ff.

¹³² Vgl. Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S.366ff.

¹³³ Die Verlustzuweisung ist im Normalfall der typisch stillen Gesellschaft ausgeschlossen und eine steuerliche Anerkennung von Verlusten scheidet somit aus.

¹³⁴ Vgl. Schäfer/Schlarb, Kapitalgesellschaften, S.126.

¹³⁵ Vgl. Hohaus, GmbHR 2002, S.884.

Im Gegensatz zur stillen Gesellschaft wird das Familienmitglied nicht am Unternehmen selbst beteiligt, sondern lediglich am Anteil des Hauptgesellschafters. Dies hat zur Folge, dass die übrigen Gesellschafter oder Familienstämme nur zum Hauptgesellschafter und nicht zu den Unterbeteiligten in unmittelbarer rechtlicher Beziehung stehen. Damit wird der Einfluss des Familienmitgliedes im Unternehmen noch weiter eingeschränkt, da er diesen lediglich mittelbar über den Hauptgesellschafter ausüben kann. Dies gewährleistet eine Stimmenbündelung beim Hauptgesellschafter, der als einziger Repräsentant des Familienstammes eine Gesellschafterstellung im Unternehmen einnimmt.¹³⁶

Die Einräumung einer Unterbeteiligung ist grundsätzlich formlos möglich und verlangt keine Eintragung im Handelsregister. Als Unterbeteiligte kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen sowie Gesamthandsgemeinschaften (z.B. Personengesellschaften und Erbengemeinschaften) in Betracht. Eine Bestellung der Unterbeteiligung ist an der Beteiligung an einer Personengesellschaft und dem Anteil an einer Kapitalgesellschaft möglich.¹³⁷ Im Wirtschaftsleben ist die Unterbeteiligung weit verbreitet, was sich durch die Verfolgung der folgenden Ziele erklären lässt:

- Gewinnverteilung innerhalb der Familie (Steuerminderung)
- Vorbereitung der Unternehmensnachfolge
- Finanzierungsfunktion ohne Ausgabe neuer Anteile
- Unterlaufen gesetzlicher und vertraglicher Abtretungsverbote
- Umgehung von Wettbewerbsverboten
- Gestaltung einer Mitarbeiterbeteiligung¹³⁸

In ähnlicher Weise wie bei der stillen Gesellschaft ist auch bei der Unterbeteiligung zwischen einer typischen und einer atypischen Variante zu unterscheiden. Der typisch Unterbeteiligte erhält einen schuldrechtlichen Anspruch gegenüber dem Hauptgesellschafter auf eine Gewinnbeteiligung. Er ist jedoch nicht an den stillen Reserven des Unternehmens beteiligt. Wird das Unterbeteiligungsverhältnis beendet, erwächst ihm lediglich ein Rückerstattungsanspruch auf die geleistete Einlage. Eine Beteiligung am Verlust wird in der Regel ausgeschlossen.¹³⁹ Wenn das Familienmitglied seine Unterbeteiligung im Privatvermögen hält, stellen die ihm zufließenden Gewinnanteile Einkünfte aus Kapitalvermögen nach §20

¹³⁶ Vgl. o.V., Unterbeteiligungen, 2006, S.1.

¹³⁷ Vgl. Martens, BB 2005, S.1661.

¹³⁸ Vgl. Carlé/Bauschatz, Unterbeteiligungsverträge, S.1f.

¹³⁹ Vgl. Martens, BB 2005, S.1661.

Abs.1 Nr.4 EStG dar.¹⁴⁰ Eine Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb findet nach §20 Abs.3 EStG nur dann statt, wenn die Unterbeteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Der Hauptbeteiligte kann die weitergeleiteten Gewinnanteile als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehen.¹⁴¹

In Abgrenzung zum typisch Unterbeteiligten werden bei der atypischen Variante auch Mitwirkungs- und Mitbestimmungsrechte im Verhältnis zum Hauptbeteiligten gewährt, so dass ein mittelbarer Einfluss des Unterbeteiligten auf das Unternehmensgeschehen sichergestellt ist. Zudem wird der Unterbeteiligte im Innenverhältnis an der Substanz, d.h. an den stillen Reserven und dem Geschäftswert, beteiligt. Auf der anderen Seite nimmt er ebenfalls an negativen Wertschwankungen teil und kann seine Einlage ggf. nicht zurückfordern. Die steuerliche Behandlung führt dahin, dass der atypisch Unterbeteiligte an einem Personengesellschaftsanteil immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Diese müssen für die Unterbeteiligungsgesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt werden, sofern diese Verteilung nicht in die Feststellung der Hauptbeteiligung einbezogen wurde. Ein Abzug des weitergeleiteten Gewinnanteils beim Hauptgesellschafter als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist folglich nicht notwendig, da bei ihm lediglich der gekürzte Anteil festgestellt wird. Zugewiesene Verluste können beim Unterbeteiligten in den Grenzen des §15a EStG geltend gemacht werden.¹⁴²

Diese Einkommensaufsplittung wird bei der atypischen Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil dadurch gerechtfertigt, dass dem Unterbeteiligten gemäß §39 Abs.2 Nr.1 S.1 AO das wirtschaftliche Eigentum am GmbH-Anteil zuwächst. Die Gewinnbesteuerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft wird jedoch durch die Unterbeteiligung nicht berührt. Im Falle der Ausschüttung wird der Anteil des Unterbeteiligten diesem unmittelbar zugerechnet. Befindet sich die Unterbeteiligung im Privatvermögen, erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen nach §20 Abs.1 Nr.1 S.1 EStG. Eine Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften findet nur statt, wenn sie in einem Betriebsvermögen gehalten wird. In beiden Fällen gewährt die unmittelbare Einkommenszurechnung eine Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens und die anteilmäßige Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer.¹⁴³

¹⁴⁰ Dies bringt u.a. den Vorteil mit sich, dass der Sparerfreibetrag und der Werbungskostenpauschbetrag in Abzug gebracht werden können.

¹⁴¹ Vgl. Carlé/Bauschatz, Unterbeteiligungsverträge, S.3f.

¹⁴² Vgl. Carlé/Bauschatz, Unterbeteiligungsverträge, S.3f.

¹⁴³ Vgl. Hohaus, GmbHR 2002, S.885ff.

4.2.4 Nießbrauchsrechte

Eine weitere Möglichkeit zur Verlagerung von Einkünften innerhalb der Familie bietet die Bestellung von Nießbrauchsrechten. Gemäß der gesetzlichen Definition des Nießbrauchs in §1030 Abs.1 BGB kann eine Sache „...in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen“. Durch die Bestellung eines Nießbrauches wird sowohl ein dingliches Rechtsverhältnis als auch ein gesetzliches Schuldverhältnis zwischen dem Eigentümer (Nießbrauchsbesteller) und dem Nießbraucher begründet.¹⁴⁴

Das besondere Merkmal des Nießbrauchs liegt somit in der Trennung zwischen der Vermögenssubstanz, der Gesellschafterstellung und dem Ertrag aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes.¹⁴⁵ Neben der Belastung einzelner Vermögensgegenstände kann grundsätzlich sowohl ein GmbH-Anteil (vgl. §1068 BGB) als auch ein Mitunternehmeranteil Gegenstand eines Nießbrauchs sein.¹⁴⁶ Aufgrund dieser Eigenschaften stellt der Nießbrauch gerade für Familienunternehmen ein geeignetes Gestaltungsinstrument dar. Mit dessen Hilfe kann neben dem Ziel der Einkommensverteilung vor allem ein schrittweises Heranführen des potentiellen Unternehmensnachfolgers ermöglicht werden, mit gleichzeitiger Sicherung der finanziellen Lage des ausscheidenden Gesellschafters.¹⁴⁷

Bei der Ausgestaltung eines Nießbrauchs ist jedoch die unzureichende Koordination von Zivil-, Gesellschafts- und Steuerrecht zu beachten. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der besonderen Prüfung von Nießbrauchbestellung zwischen nahen Angehörigen durch die Finanzverwaltung wird deutlich, dass nicht jede zivilrechtlich zulässige Variante des Nießbrauchs zu den gewünschten steuerlichen Folgen führt.¹⁴⁸

Das Steuerrecht unterscheidet nach der Entstehung der Belastung zwischen dem Vorbehalts-, dem Vermächtnis- und dem Zuwendungsnießbrauch. Ein Vorbehaltsnießbrauch liegt dann vor, wenn ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil überträgt und sich die laufenden Erträge vorbehält. Dabei wird die Bestellung des Nießbrauchs nicht als Gegenleistung des Erwerbers angesehen. Diese Variante des Nießbrauchs ist vor allem dann zu wählen, wenn die Versorgung des Gesellschafters bei der Übertragung seines Anteils auf Familienmitglieder si-

¹⁴⁴ Vgl. Milatz/Sonneborn, DStR 1999, S.137.

¹⁴⁵ Vgl. Reichert/Schlitt/Düll, GmbHR 1998, S.566.

¹⁴⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 01.03.1994 – VIII R35/92. und Vgl. Söffing/Jordan, BB 2004, S.353.

¹⁴⁷ Vgl. Reichert/Schlitt/Düll, GmbHR 1998, S.566.

¹⁴⁸ Vgl. Milatz, DStR 1999, S.139f.

chergestellt werden soll. In Anlehnung daran wird beim Vermächtnisnießbrauch der Nießbrauch durch den letzten Willen des Eigentümers einer weiteren Person (z.B. seiner Ehefrau) eingeräumt. Im Gegensatz zu den ersten beiden Varianten, behält der Eigentümer beim Zuwendungsnießbrauch seine Eigentümerstellung und räumt einem Dritten das Nutzungsrecht an seinem Eigentum durch die Nießbrauchbestellung ein. Der Zuwendungsnießbrauch kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen.¹⁴⁹

Zur Beurteilung der ertragsteuerlichen Folgen des Nießbrauchs ist zu unterscheiden, ob ein Mitunternehmeranteil oder ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft Gegenstand der Nießbrauchbestellung ist.

Die steuerliche Gewinnzuweisung entweder an den Gesellschafter der Personengesellschaft oder an den Nießbraucher des Anteils ist davon abhängig, inwiefern die beiden Personen eine Mitunternehmerstellung einnehmen. Zur Qualifikation der Mitunternehmereigenschaft sind wie weiter oben bereits angesprochen die zwei Kriterien der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos relevant.¹⁵⁰

Werden beide Personen als Mitunternehmer angesehen, findet eine diagonale Spaltung des Mitunternehmeranteils statt und dementsprechend erfolgt eine steuerliche Aufteilung der Gewinnzuweisung. So wird dem Nießbraucher nicht der volle steuerliche Gewinn zugeordnet, sondern lediglich der entnahmefähige Gewinn der Gesamthandsbilanz. Dabei wird durch das Gesetz und den Gesellschaftsvertrag festgelegt, welche Anteile des Gewinns entnommen werden können.¹⁵¹ Zudem erhält der Nießbraucher aufgrund seiner Mitunternehmerstellung die Möglichkeit Sonderbetriebsvermögen an der betrachteten Gesellschaft zu begründen und die von dieser erhaltenen Sondervergütungen werden nach §15 Abs.1 Nr.2 EStG den gewerblichen Einkünften zugeordnet. Dem Nießbrauchsbesteller werden auf der anderen Seite die Gewinne aus dem nicht in den Nießbrauch miteinbezogenen Sonderbetriebsvermögen und außerordentliche Erträge der Gesellschaft zugewiesen. Zu diesen außerordentlichen Gewinnen zählen bspw. Erträge aus der Veräußerung von Anlagevermögen, der Auflösung von Sonderposten (z.B. nach §7g EStG) und anderen Rücklagen (z.B. nach §6b EStG).¹⁵²

¹⁴⁹ Vgl. Milatz, DStR 1999, S.139.

¹⁵⁰ Vgl. Söffing/Jordan, BB 2004, S.353f.

¹⁵¹ Vgl. Schulze, BB 2004, S.357.

¹⁵² Vgl. Schulze, BB 2004, S.357.

Die beidseitige Mitunternehmerschaft kann einerseits dann nicht eintreten, wenn ein Zuwendungsnießbrauch als alleiniger Ertragsnießbrauch ohne jegliche Mitwirkungs- und Kontrollrechte ausgestaltet ist. In diesem Fall erlangt der Nießbraucher nicht die Stellung eines Mitunternehmers und die kompletten Gewinnanteile sind dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen.¹⁵³ Andererseits wird dem Nießbrauchbesteller die Mitunternehmerstellung abgesprochen, wenn der Nießbraucher im Falle des Vorbehaltsnießbrauchs aufgrund der Ausgestaltung das wirtschaftliche Eigentum behält. Der Nießbraucher erfährt die vollständige steuerliche Gewinnzuweisung. In den beiden genannten Konstellationen wird die gewünschte Einkommensverlagerung folglich steuerlich nicht anerkannt und es kommt zur ursprünglichen Besteuerung.¹⁵⁴

Beim Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen und dessen Nicht-Einbezug in den Nießbrauch muss beachtet werden, dass dieses seine Qualifizierung als Betriebsvermögen verlieren kann, wenn der Eigentümer seine Mitunternehmerstellung verliert. Dies hätte eine Entnahme ins Privatvermögen nach §6 Abs.1 Nr.4 EStG zum Teilwert und somit eine Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge.¹⁵⁵

Bei der steuerlichen Behandlung eines Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil ist zwingend zwischen den (steuerlichen) Varianten des Nießbrauchs zu unterscheiden. Die Bestellung eines Vorbehalts- oder Vermächtnisnießbrauchs hat zur Folge, dass gem. §20 Abs.2a S.3 EStG die Einkünfte dem Nießbraucher zuzurechnen sind.¹⁵⁶ Beim Zuwendungsnießbrauch hingegen geht die Finanzverwaltung davon aus, dass der Nießbrauchbesteller Einkünfte i.S.d. §20 Abs.2 Nr.2 EStG erzielt. Damit wird der Nießbrauch einem Forderungsverkauf gleichgestellt und der Nießbraucher erhält keine steuerlich relevanten Einkünfte aus dem Einzug der Forderung. Zudem muss beachtet werden, dass durch den Nießbrauch an einem GmbH-Anteil lediglich die Zurechnung der Gewinnausschüttungen beeinflusst wird, die Besteuerung der Gewinne auf Ebene der Kapitalgesellschaft hiervon jedoch unberührt bleibt.¹⁵⁷

4.2.5 Schuldrechtliche Verträge

Neben den gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen, mit den dazugehörigen Rechten und Pflichten des Beteiligten, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, dass das Familienmitglied schuldrechtliche Verträge mit dem Unternehmen ab-

¹⁵³ Vgl. Söffing/Jordan, BB 2004, S.354.

¹⁵⁴ Vgl. Schulze, BB 2004, S.359.

¹⁵⁵ Vgl. Schulze, BB 2004, S.358.

¹⁵⁶ Vgl. OFD Hannover, Nießbrauch, 1999, S.1f.

¹⁵⁷ Vgl. Milatz/Sonneborn, DStR 1999, S.140ff.

schließt. Durch das Eingehen solcher Vertragsbeziehungen können die folgenden steuerlichen Effekte erzielt werden:

- Absenkung der Einkommensteuerprogression
- Veränderung des Umfangs der steuerpflichtigen Einkünfte
- Minderung des Gewerbeertrags um die Vertragsvergütungen.¹⁵⁸

Diese positiven Effekte entstehen dadurch, dass die Zahlungen an das Familienmitglied zum einen diesem als Einkünfte zugerechnet werden und zum anderen bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Dies setzt jedoch voraus, dass die Vertragsbeziehungen steuerlich anerkannt werden, wobei an die Verträge zwischen nahen Angehörigen wie bereits erwähnt besondere Anforderungen gestellt werden. Diese werden in Kapitel 4.5 näher erläutert.¹⁵⁹ Die Zahlungsansprüche des Vertragspartners können aus verschiedenen Rechtsverhältnissen hervorgehen, die durch den Gegenstand des Vertrags konstituiert werden. Denkbar sind bspw. Arbeits-, Darlehens-, Miet-, Pacht-, Lizenz- und Beratungsverträge.

Zur Begründung eines **Beschäftigungsverhältnisses** mit einem nahen Angehörigen ist grundsätzlich ein schriftlicher Arbeitsvertrag zu empfehlen.¹⁶⁰ Die zivilrechtliche Grundlage eines solchen Vertrages liegt in der Pflicht des Arbeitnehmers zur Erbringung einer unselbstständigen Arbeitsleistung und dem daraus erwachsenden Anspruch auf die Zahlung eines festgelegten Entgelts.¹⁶¹ Unter Berücksichtigung der steuerlichen Anerkennung erzielt das mitarbeitende Familienmitglied Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nach §19 EStG (i.V.m. §9a S.1 Nr.1 EStG, Arbeitnehmerpauschbetrag). Diese reduzieren bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben den steuerpflichtigen Gewinn. Zudem bestehen für die Vergütungen aus Arbeitsverträgen keine Hinzurechnungsvorschriften im GewStG.¹⁶²

Unabhängig der steuerlichen Anerkennung muss die sozialversicherungsrechtliche Stellung des mitarbeitenden Familienangehörigen überprüft werden, damit nicht zu Unrecht Beiträge abgeführt werden, die bspw. im Falle der Insolvenz des Unternehmens keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld gewähren. Zur Sicherstellung wird seit dem 1.1.2005 nach §7a Abs.1 S.2 SGB IV obligatorisch bei der Anmeldung eines Angehörigen des Arbeitsgebers ein Statusfeststellungsverfahren

¹⁵⁸ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.2.

¹⁵⁹ Vgl. Maier, Darlehen, S.10.

¹⁶⁰ Vgl. Fichtelmann, Beteiligung von Angehörigen, S.42.

¹⁶¹ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaft, S.7.

¹⁶² Vgl. Tomik/Nickel/Klafke, DStR 2004, S.1809.

ren durchgeführt.¹⁶³ Die Entscheidung dieses Verfahrens für oder gegen eine Sozialversicherungspflicht, hängt vor allem von der Ausgestaltung und Durchführung des Arbeitsvertrages sowie dem Vorhandensein weiterer Rechtsbeziehungen (z.B. Darlehen, Bürgschaften oder Mietverhältnisse) des Arbeitnehmers mit der Gesellschaft ab. Ist er bspw. aufgrund der familiären Verbundenheit keinen Weisungen unterlegen und nicht in die normale Arbeitsorganisation eingebunden, wird er sozialversicherungsrechtlich als nicht-abhängig beschäftigt angesehen.¹⁶⁴ Bei der Ausgestaltung des Arbeitsvertrages muss folglich bedacht werden, ob entweder der Wunsch überwiegt, die Sicherungsfunktion der verschiedenen Äste der Sozialversicherung in Anspruch zu nehmen, oder ob die Zweifel an der Zukunftsfähigkeit des gesetzlichen sozialen Netzes stärker ausfallen und die liquiden Mittel genutzt werden sollen, um eine private Absicherung aufzubauen.

Ein **Darlehensverhältnis** basiert auf einem schuldrechtlichen Vertrag, in dem der Darlehensgeber sich verpflichtet einen vereinbarten Geldbetrag zur Verfügung zu stellen. Der Darlehensnehmer muss auf der anderen Seite die geschuldeten Zinsen zahlen und das Darlehen bei Fälligkeit zurückerstatten (§488 BGB).¹⁶⁵ Eine besondere Form des Darlehens, die an dieser Stelle aufgrund der Relevanz für Familienunternehmen erwähnt werden soll, stellt das partiarische Darlehen dar. Bei diesem sind die Zinszahlungen nicht der Höhe nach festgelegt, sondern hängen vom wirtschaftlichen Erfolg (z.B. gemessen am Umsatz oder Gewinn) des Darlehensnehmers ab.¹⁶⁶ Die Zinseinnahmen führen beim Darlehensgeber zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. §20 Abs.1 Nr.7 EStG (i.V.m. §20 Abs.4 EStG, Sparerfreibetrag, und §9a S.1 Nr.2 EStG, Werbungskostenpauschbetrag). Um den Betriebsausgabenabzug bei der Gesellschaft sichern zu können, ist grundsätzlich die schriftliche Form des Vertrages zu empfehlen. Für die Berechnung der GewSt des Gewerbebetriebes werden jedoch 50% der Dauerschuldzinsen nach §8 Nr.1 GewStG wieder hinzugerechnet.¹⁶⁷

In vielen Fällen konnten die Kinder des Unternehmers selber noch nicht die nötigen finanziellen Mittel ansammeln, um ein Darlehen an dessen Gesellschaft zu geben und dieses dann als Einkunftsquelle zu nutzen. Aus diesem Grund soll häufig eine Schenkung des Geldbetrages an die Kinder erfolgen mit dessen gleichzeitiger Rückgewähr als Darlehen. Diese Gestaltung wird nur dann akzeptiert, wenn der Schenker tatsächlich entreichert und der Beschenkte entspre-

¹⁶³ Vgl. o.V., DStR-KR 2005, S.11.

¹⁶⁴ Vgl. Tomik/Nickel/Klafke, DStR 2004, S.1809.

¹⁶⁵ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.38.

¹⁶⁶ Vgl. OFD Frankfurt am Main, atypische stille Beteiligung, S.1.

¹⁶⁷ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.2.

chend bereichert wird. Um dies zu gewährleisten, darf keine unmittelbare Abhängigkeit zwischen Schenkung und Darlehen bestehen.¹⁶⁸ Eine solche wird von der Finanzverwaltung jedoch in folgenden Fällen unwiderleglich vermutet:

- Vereinbarung von Schenkung und Darlehen in ein und derselben Urkunde, oder zwar in mehreren Urkunde, aber innerhalb kurzer Zeit
- Schenkung unter der Auflage der Rückgabe als Darlehen
- Schenkungsversprechen unter der aufschiebenden Bedingung der Rückgabe als Darlehen.

In demselben BMF-Schreiben werden zusätzlich Gestaltungen genannt, bei denen widerleglich von einer Abhängigkeit ausgegangen wird:

- Vereinbarungsdarlehen nach §607 Abs.2 BGB
- Darlehenskündigung nur mit Zustimmung des Schenkers
- Zulässigkeit von Entnahmen nur mit Zustimmung des Schenkers.¹⁶⁹

Darüber hinaus soll auf die Gefahr des §32a GmbHG hingewiesen werden, der ebenfalls bei der GmbH & Co. KG greift. So können im Fall der Krise des Unternehmens auch die Darlehen von nahen Angehörigen zu eigenkapitalersetzenden Darlehen werden, wenn sie beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft nehmen können.¹⁷⁰

Bei **Miet- bzw. Pachtverhältnissen** erzielt der Vermieter, das Familienmitglied, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach §21 EStG. Mietobjekt kann bspw. eine Immobilie sein, die von der Gesellschaft genutzt wird und sich im Privatvermögen des Ehegatten befindet. Die fehlende Qualifizierung als Betriebsvermögen hat zur Folge, dass eine Veräußerung der Immobilie außerhalb der Spekulationsfrist des §23 Abs.1 EStG nicht steuerpflichtig ist.¹⁷¹ Der Unternehmer kann die Miet- bzw. Pachtzahlungen als Betriebsausgaben abziehen. Solange es sich um Entgelte für Grundstücke handelt, findet keine Hinzurechnung in der GewSt statt. Sind jedoch bewegliche Wirtschaftsgüter Gegenstand des Mietvertrages findet eine 50%-ige Hinzurechnung nach §8 Nr.7 GewStG statt. Der Vorteil aus der Minderung der Gewerbesteuerlast durch schuldrechtliche Verträge muss bei Personengesellschaften allerdings relativiert werden, da aufgrund dessen ein geringerer Betrag nach §35 EStG auf die Einkommensteuerschuld des Gesellschafters angerechnet werden kann.¹⁷²

¹⁶⁸ Vgl. Maier, Darlehen, S.11f.

¹⁶⁹ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.38f.

¹⁷⁰ Vgl. Kleefass, Stbg 2005, S.366ff.

¹⁷¹ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.2.

¹⁷² Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.858.

4.3 Aufteilung von Betrieben

Im vorangegangenen Kapitel 4.2 wurden die positiven Folgen einer Gewinnverteilung innerhalb der Familie durch die gesellschafts- oder schuldrechtliche Beteiligung von Familienmitgliedern an dem einen Familienunternehmen erreicht. Sollen jedoch aus verschiedenen Gründen nicht alle an einer Gesellschaft beteiligt sein, können die gewünschten Effekte der

- Abschwächung der Einkommensteuerprogression
- mehrfachen Ausnutzung des Grundfreibetrages
- mehrfachen Ausnutzung weiterer Abzugs- bzw. Freibeträge
- Umqualifizierung von Unterhaltsleistungen¹⁷³

ebenfalls durch eine rechtsförmliche Gestaltung erzielt werden. Dies bedeutet, dass der Betrieb des Familienunternehmens in verschiedene Teilbetriebe aufzuteilen ist und diese in eigenständigen Gesellschaften rechtlich organisiert werden. Somit entsteht eine Kombination von Gesellschaften, die jeweils in der Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder Mischrechtsform geführt werden können und in ihrer Gesamtstruktur den wirtschaftlichen Inhalt des Familienunternehmens widerspiegeln.¹⁷⁴

Die Verlagerung von Teilaufgaben und betrieblichen Funktionen in verschiedene Gesellschaften hat eine dementsprechende Aufteilung des „Gesamtgewinns“ zur Folge, wobei die Gewinnanteile in den einzelnen Gesellschaften entstehen. Durch eine gezielte Beteiligung der Familienmitglieder an den einzelnen Gesellschaften, wird ihnen ein Gewinnanspruch gewährt, der bspw. deren Unterhaltsleistungen abdeckt oder eine steuerliche Gewinnverteilung erzeugt, die die Steuerbelastung des Familienverbundes optimiert.¹⁷⁵ Als Beteiligungsform der nahen Angehörigen stehen dabei grundsätzlich die Alternativen zur Verfügung, die im vorherigen Kapitel vorgestellt wurden. Neben der Zielverfolgung der steuerlichen Gewinnverteilung können auch nicht-steuerliche Motive für die Aufteilung des Betriebes sprechen:

- Erreichung gesellschaftsrechtlicher und zivilrechtlicher Ziele
- Erzeugung von Haftungsbeschränkungen¹⁷⁶
- Trennung von Geschäftsleitung und Vermögensverwaltung, wodurch Nachfolgeregelungen flexibler gestaltet werden können
- Umgehung von Mitbestimmungsregelungen und Publizitätspflichten.¹⁷⁷

¹⁷³ Vgl. Schwendy, Familiengesellschaften, S.788.

¹⁷⁴ Vgl. Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S.1435.

¹⁷⁵ Vgl. Schwendy, Familiengesellschaften, S.788f.

¹⁷⁶ Vgl. Märkle, DStR 2002, S.1110f.

¹⁷⁷ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S.521.

Die Aufteilung des Familienbetriebes kann zum einen dadurch entstehen, dass bereits beim Aufkommen neuer Geschäftsideen eine eigenständige Gesellschaft gegründet wird, die mit der Betreuung des neuen strategischen Geschäftsfeldes beauftragt ist. Bei einer solchen Neugründung ist die ertragsteuerliche Gefahr der Aufdeckung stiller Reserven grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, da keine Übertragungen vorgenommen werden. Zum anderen kann die Situation eintreten, dass ein historisch gewachsenes Familienunternehmen auf dem umwandlungsrechtlichen Weg der Auf- oder Abspaltung in mehrere Gesellschaften aufgeteilt wird. In diesem steuerlich komplexen Umwandlungsprozess muss geprüft werden, ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, damit der Übertragungsprozess steuerneutral erfolgen kann.

Die Spaltung einer Kapitalgesellschaft ist im §15 UmwStG i.V.m. den §§11-13 UmwStG geregelt. Handelt es sich um die Übertragung eines Teilbetriebes und ist auch das verbleibende Vermögen der gespaltenen Gesellschaft weiterhin als Teilbetrieb anzusehen, kann die Übertragung zu Buchwerten erfolgen (§15 Abs.1 S.1 UmwStG). Es muss jedoch sichergestellt sein, dass die stillen Reserven in Deutschland steuerverstrickt bleiben (§11 Abs.1 Nr.1 UmwStG) und eine Gegenleistung höchstens in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht (§11 Abs.1 Nr.2 UmwStG). In diesem Fall entsteht in der gespaltenen Kapitalgesellschaft kein Übertragungsgewinn (§11 UmwStG) und auch bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft tritt aufgrund der Buchwertverknüpfung kein steuerpflichtiger Übernahmegewinn auf (§12 UmwStG). Bei den Gesellschaftern findet ein steuerneutraler Anteilstausch statt (§13 UmwStG).¹⁷⁸

Die Spaltung einer Personengesellschaft ist steuerlich als Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft (§§20-23 UmwStG) oder in eine Personengesellschaft (§24 UmwStG) zu sehen. Sowohl die übernehmende Kapitalgesellschaft (§20 Abs.2 UmwStG) als auch die übernehmende Personengesellschaft (§24 Abs.2 UmwStG) haben das Wahlrecht, dass eingebrachte Betriebsvermögen zum Buchwert oder zu einem höheren Wert anzusetzen, sofern ein Teilbetrieb eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhält.¹⁷⁹

Folglich ist die Aufteilung des Familienunternehmens im Wege der Auf- bzw. Abspaltung grundsätzlich steuerneutral möglich, jedoch müssen im Einzelfall die,

¹⁷⁸ Vgl. Djanani/Brähler, Umwandlungsrecht, S.365f.

¹⁷⁹ Vgl. Kussmaul, betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S.608ff.

hier nicht im Detail dargestellten, weiteren Beschränkungen und Voraussetzungen des Umwandlungsteuergesetz berücksichtigt werden.

Die Aufteilung des Betriebes kann neben dem bereits erläuterten Effekt der Gewinnverteilung innerhalb der Familie noch weitere steuerliche Vorzüge mit sich bringen.

Durch die Installation mehrerer selbstständiger Personengesellschaften entstehen entsprechend viele Gewerbebetriebe, die als eigenständiges Objekt der Gewerbesteuer angesehen werden. Somit kann mehrfach der Freibetrag des §11 Abs.1 Nr.1 GewStG i.H.v. 24.500 € und der Staffeltarif des Abs.2 desselben Paragraphen in Anspruch genommen werden. Diesem positiven Effekt auf Ebene der Gesellschaft muss aber der Sekundäreffekt des §35 EStG gegenübergestellt werden, da dem Gesellschafter ein geringerer Gewerbesteuermessbetrag zur Anrechnung zur Verfügung steht. Zudem können Gewinne und Verluste einzelner Gewerbebetriebe nicht miteinander verrechnet werden.¹⁸⁰

Mithilfe der Aufteilung kann das Vermögen der einzelnen Gesellschaften unter bestimmte Größengrenzen von steuerlichen Begünstigungen fallen. So kann die Sonderabschreibung und die Bildung des Sonderpostens mit Rücklagenanteil nach §7g EStG zur temporären Gewinnverschiebung genutzt werden, wenn der Wert des Vermögens der Gesellschaft zu Beginn des betrachteten Wirtschaftsjahres unter 204.517 € liegt.¹⁸¹

Wenn nach der Aufteilung sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften vorhanden sind, bietet sich die Möglichkeit, die unterschiedlichen steuerlichen Vorzüge des Trennungs- und Transparenzprinzips in Kombination zu nutzen. Zum einen erfolgen die Ausschüttungen bzw. Entnahmen in den Personengesellschaften aufgrund der direkten Besteuerung der Gewinne beim Gesellschafter. Zum anderen werden die Kapitalgesellschaften zum Einbehalt von Gewinnen für Investitionen verwendet, da diese einen steuerlichen Vorteil bei Thesaurierung mit sich bringen, indem eine Besteuerung auf Gesellschafterebene erst im Zeitpunkt der Ausschüttung stattfindet.¹⁸²

Bei allen genannten Vorzügen der Aufteilung des Familienunternehmens soll an dieser Stelle auch auf die steuerlichen Risiken der möglicherweise eintretenden Betriebsaufspaltung hingewiesen werden. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein bestehendes Unternehmen in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft aufgeteilt wird und die Voraussetzungen der sachlichen und personellen

¹⁸⁰ Vgl. Kiesel, DStR 2001, S.522.

¹⁸¹ Vgl. Brönner, Unternehmensbesteuerung, S.1442.

¹⁸² Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.100.

Verflechtung erfüllt sind. Die sachliche Verflechtung entsteht durch die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage von der Besitz- an die Betriebsgesellschaft. Von der personellen Verflechtung ist auszugehen, wenn die hinter den zwei Gesellschaften stehenden Personen einen einheitlichen gesellschaftlichen Betätigungswillen haben. Dies wird vermutet, wenn dieselbe Person bzw. Personengruppe mehrheitlich an beiden Unternehmen beteiligt ist.¹⁸³ Aufgrund der Rechtsformwahl sowohl der Besitz- als auch der Betriebsgesellschaft entstehen unterschiedliche Ausprägungen der Betriebsaufspaltung.¹⁸⁴ Im Grundfall wird das Besitzunternehmen in der Form eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geführt.¹⁸⁵

Der besondere Nachteil der Betriebsaufspaltung liegt in der dadurch entstehenden Einkünftequalifizierung. So erzielt das rein vermietend bzw. verpachtend tätige Besitzunternehmen aufgrund des einheitlichen Betätigungswillens ebenfalls gewerbliche Einkünfte. Diese Qualifizierung gilt für alle Gesellschafter des Besitzunternehmens und somit auch für jene, die nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind.¹⁸⁶ Die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach §9 Nr.1 S.2 GewStG kann bei der gewerbsteuerlichen Veranlagung des Besitzunternehmens nicht in Anspruch genommen werden, da dieses nicht vermögensverwaltend sondern gewerblich tätig ist.¹⁸⁷

Weitere Gefahren verbergen sich in der Übertragung von Teilen des Vermögens der bestehenden Unternehmung auf die Betriebsgesellschaft. Die eben erläuterten Regelungen des Umwandlungsteuergesetzes können an dieser Stelle nicht angewendet werden, da es aufgrund der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen nicht zum Einbringen eines kompletten (Teil-)Betriebes kommt. Somit gelten die entsprechenden Regeln zur Einbringung einzelner Vermögensgegenstände. Während die Übertragung auf eine Betriebspersonengesellschaft gem. §6 Abs.5 S.3 EStG in den dort genannten Fällen zwingend zum Buchwert erfolgen muss¹⁸⁸, ist bei der Übertragung auf eine Betriebskapitalgesellschaft §6 Abs.6 S.1 EStG anzuwenden. Dieser besagt, dass in den Fällen des Tausches (Einbringung gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten) der gemeine Wert anzusetzen ist und es somit zur Aufdeckung stiller Reserven kommt. Kommt es bei der unentgeltlichen Übertragung zur verdeckten Einlage in die Kapitalgesell-

¹⁸³ Vgl. OFD Frankfurt am Main, Betriebsaufspaltung, S.2ff.

¹⁸⁴ Die einzelnen Ausprägungen werden in der Übersicht im Anhang 3 dargestellt.

¹⁸⁵ Vgl. Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S.1436f.

¹⁸⁶ Vgl. OFD Frankfurt am Main, Betriebsaufspaltung, S.11.

¹⁸⁷ Vgl. Brönner, Besteuerung der Gesellschaften, S.1442.

¹⁸⁸ Anmerkung: Eine Übertragung zwischen zwei Gesamthandsvermögen kann nur durch die Zwischeneinbringung ins SBV steuerneutral gestaltet werden (Dreiecksgeschäft).

schaft, ist der Teilwert anzusetzen, was ebenfalls zu einem laufenden Gewinn unter Aufdeckung der stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft führt.¹⁸⁹

Zudem ist bei dem Übertragungsvorgang die Frage zu klären, ob der Geschäfts- und Firmenwert auf die Betriebsgesellschaft übergegangen ist und es somit zu einem laufenden Gewinn bei der übertragenden Gesellschaft kommt. Der Übergang ist dann anzunehmen, wenn alle Geschäftswert bildenden Faktoren übertragen wurden und die Besitzgesellschaft lediglich das Betriebsgrundstück zurückbehält. Dies kann verhindert werden, indem das gesamte mit stillen Reserven belastete Anlagevermögen bei der Besitzgesellschaft verbleibt und im Wege der Verpachtung an die Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen wird. Dabei muss der mitverpachtete Geschäfts- und Firmenwert bei der Kalkulation des Pachtzinses in angemessener Höhe berücksichtigt werden.¹⁹⁰

Ein weiteres Risiko der Betriebsaufspaltung liegt in dessen unerwünschter Beendigung, die eintreten kann, wenn eine der beiden Voraussetzungen wegfällt. Die personelle Verflechtung kann bspw. wegfallen, wenn ein Gesellschafter verstirbt und dessen Anteile an der Betriebs- und Besitzgesellschaft jeweils auf unterschiedliche Nachfolger übergehen. Der Wegfall der Betriebsaufspaltung durch sachliche oder personelle Entflechtung führt dann regelmäßig zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens (§16 Abs.3 EStG), was eine Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven zur Folge hat. Die Betriebsaufgabe kann jedoch in bestimmten Fällen vermieden werden:

- eigengewerbliche Betätigung des Besitzunternehmens
- gewerbliche Prägung des Besitzunternehmens
- Betriebsverpachtung
- Einbringung des gesamten Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft (§20 Abs.1 UmwStG)
- Erfüllung der Voraussetzungen des „ruhenden Gewerbebetriebes“.¹⁹¹

4.4 Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Familienmitglieds hat in den meisten Fällen nicht nur eine Teilhabe an den positiven Ergebnissen sondern auch an den Verlusten der Gesellschaft zur Folge.¹⁹² Die Verteilung des Verlustes auf

¹⁸⁹ Vgl. OFD Frankfurt am Main, Betriebsaufspaltung, S.13f.

¹⁹⁰ Vgl. Schießl, GmbH 2006, S.461f.

¹⁹¹ Vgl. OFD Frankfurt am Main, Betriebsaufspaltung, S.17.

¹⁹² Vgl. hierzu die Erläuterung zu den einzelnen Beteiligungsformen in Kapitel 4.2.

mehrere Personen bringt steuerliche Vorteile mit sich, wenn das Familienmitglied andere steuerpflichtige Einkünfte erzielt, die mit den negativen Einkünften ausgeglichen werden, da hierdurch die Steuerbelastung des Familienverbundes gesenkt werden kann.¹⁹³ Die Verlustausgleichsmöglichkeiten werden durch die folgenden Regelungen des EStG festgelegt.

- Horizontaler Verlustausgleich

Positive und negative Einkünfte eines Steuerpflichtigen bzw. von zusammen veranlagten Ehegatten aus derselben Einkunftsart können unbeschränkt miteinander ausgeglichen werden.¹⁹⁴

- Vertikaler Verlustausgleich

Grundsätzlich können auch die positiven und negativen Einkünfte verschiedener Einkunftsarten gem. §2 Abs.3 EStG unbeschränkt miteinander verrechnet werden.

Es sind jedoch verschiedene Verlustausgleichsverbote zu berücksichtigen, die die Ausgleichsfähigkeit auf dieselbe Einkunftsquelle oder –art beschränken (z.B. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, ausländische Verluste §2a EStG, Verluste aus Steuerstundungsmodellen §§2b u. 15b EStG, Verluste bei beschränkt haftenden Personengesellschaften §15a EStG).¹⁹⁵

- Verlustrück- und –vortrag nach §10d EStG

Können die negativen Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, ist ein Verlustrücktrag auf den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bis zu einem Betrag von 511.500€ möglich (bei zusammen veranlagten Ehegatten 1.023.000€). Darüber hinausgehende nicht ausgeglichene negative Einkünfte können in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Betrag von 1.000.000€ unbeschränkt und bis zu 60% des übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden (Verlustvortrag).¹⁹⁶

Um steuerlichen Gestaltungsmissbrauch zu vermeiden, enthält das EStG, wie bereits angedeutet, Verlustausgleichsverbote. Ein wesentliches Ziel dieser Regelungen besteht darin, dass grundsätzlich nur solche Verluste bei den Gesellschaftern berücksichtigt werden können, die dieser wirtschaftlich und rechtlich zu tragen hat. Damit muss es bei solchen Gesellschaftern zu Beschränkungen

¹⁹³ Vgl. Schwendy, Familiengesellschaften, S.788f.

¹⁹⁴ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.54f.

¹⁹⁵ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.54f.

¹⁹⁶ Vgl. Schmidt, Kommentar zu §10d EStG.

kommen, die nur mit ihrer Einlage für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften.¹⁹⁷ Eine Beschränkung der Haftung ist jedoch in den meisten Fällen der Beteiligung von Familienmitgliedern wünschenswert, da deren Privatvermögen nicht in den Haftungsverbund der Gesellschaft einbezogen werden soll. Die Folgen der begrenzten Haftung liegen somit darin, dass die nahen Angehörigen auf der einen Seite für die Verluste nicht unbegrenzt eintreten müssen.¹⁹⁸ Auf der anderen Seite können sie die Verluste nicht unbeschränkt steuerlich zum Abzug bringen.

So werden die Verlustausgleichsmöglichkeiten eines Kommanditisten einer KG bzw. GmbH & Co. KG durch den **§15a EStG** beschränkt. Demnach sind die zugewiesenen Verluste des Kommanditisten nicht ausgleichsfähig, wenn ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. In diesem Fall können ebenfalls die Verlustvor- und -rücktragsmöglichkeiten des §10d EStG nicht angewendet werden. Abweichend hiervon können Verluste geltend gemacht werden, wenn der Gesellschafter mit einer höheren Außenhaftung i.S.d. §171 Abs.1 HGB im Handelsregister eingetragen ist.¹⁹⁹

Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern nach §15a Abs.2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten aus der Gesellschaft in späteren Jahren zugewiesen werden (verrechenbare Verluste).²⁰⁰ Zusätzlich zur Beschränkung der Ausgleichsfähigkeit kann es nach §15a Abs.3 EStG sogar im Verlustfall zu einer Gewinnzuweisung kommen, wenn ein negatives Kapitalkonto aufgrund von Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlagenminderung) und dem Gesellschafter in den letzten zehn Jahren ausgleichsfähige Verluste zugewiesen wurden. Eine korrespondierende Nachversteuerung tritt ein, wenn die Außenhaftung des Gesellschafters nach §171 Abs.1 HGB herabgesetzt wird.²⁰¹

Von der begrenzten Verlustberücksichtigung des §15a EStG sind ausschließlich beschränkt haftende Gesellschafter bzw. Mitunternehmer betroffen, zu denen neben den Kommanditisten einer KG gem. §15a Abs.5 Nr.1 EStG bspw. auch der stille Gesellschafter gehört. Miteinbezogen werden jedoch nur Verluste aus dem Gesamthandsvermögen und den dazugehörigen Ergänzungsbilanzen, wohingegen negative Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen unbeschränkt ausgleichsfähig sind. Verhindert werden können die Beschränkungen des §15a

¹⁹⁷ Vgl. Lippross, Kommentar zu §15a EStG, Rz. 16.

¹⁹⁸ Vgl. Sudhoff, Familienunternehmen, S.36.

¹⁹⁹ Vgl. §15a Abs. 1 S.1 u. S.2 EStG.

²⁰⁰ Vgl. Lippross, Kommentar zu §15a EStG, Rz. 83.

²⁰¹ Vgl. Schmidt, Kommentar zu §15a EStG, Rz. 50-59.

EStG durch Einlagen des Gesellschafters im Jahr der Verlustentstehung oder durch den Wechsel der Rechtsstellung des Gesellschafters von beschränkter zu unbeschränkter Haftung.²⁰² Dies hat jedoch zur Folge, dass der Gesellschafter die Verluste wirtschaftlich tragen muss und dadurch die gewünschte Haftungsbegrenzung des Familienmitglieds ausgehöhlt wird.

Eine zweite Begrenzungsform der steuerlichen Verlustnutzung liegt in der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaften begründet, deren Verluste aufgrund des Trennungsprinzips nicht den Gesellschaftern zugewiesen werden. Grundsätzlich ist gem. §8 Abs.4 KStG lediglich ein Verlustrück- und –vortrag nach §10d EStG auf der Ebene der Gesellschaft möglich. Mit der Körperschaftsteuerlichen Organshaft und der Beteiligung eines atypisch stillen Gesellschafters sind jedoch zwei Möglichkeiten gegeben, mit denen die Abschirmwirkung umgangen werden kann.²⁰³

Im Körperschaftsteuergesetz wird eine wirtschaftliche Einheit von Kapitalgesellschaften grundsätzlich außer Acht gelassen, da jede Gesellschaft für sich ein Steuersubjekt der KSt darstellt. Eine Ausnahme hiervon wird lediglich im Fall der **Organshaft** gemacht. Die Organshaft ist durch ein Über-Unter-Ordnungsverhältnis der beteiligten Gesellschaften ausgezeichnet, wobei die Obergesellschaft als Organträger und die Untergesellschaft als Organgesellschaft bezeichnet wird. Als Organgesellschaft kommen nur Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland in Betracht (§17 KStG). Organträger kann dagegen gem. §14 Abs.1 S.1 Nr.2 KStG eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, eine nicht steuerbefreite Körperschaft sowie eine Personengesellschaft sein. Eine Personengesellschaft kommt jedoch nur als Organträger in Betracht, wenn sie eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. §15 Abs.1 S.1 Nr.1 EStG ausübt, wohingegen eine reine gewerbliche Prägung nicht ausreicht.²⁰⁴

Bei einem rechtmäßigen Zustandekommen der Organshaft wird das Einkommen der Organgesellschaft vollständig dem Organträger zugerechnet (§14 Abs.1 S.1 KStG). Die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft ist nach §15 KStG getrennt vom Organträger durchzuführen. Dabei ist ein Verlustabzug nach §10d EStG auf der Ebene der Organgesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen,

²⁰² Vgl. Rogall, BB 2004, S.1821.

²⁰³ Vgl. Schäfer/Schlarb, Kapitalgesellschaften, S.126.

²⁰⁴ Vgl. BMF vom 10.11.2005, IV B 7 – S.2770 – 24/05.

da ansonsten vororganschaftliche Verluste beim Organträger genutzt werden könnten (R34 KStR).²⁰⁵

An die rechtliche Wirksamkeit der Organschaft werden vor allem die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung und des Gewinnabführungsvertrages gestellt.

Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft ist dann gegeben, wenn der Organträger in einem solchen Maß an dieser beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte zusteht (§14 Abs.1 S.1 Nr.1 KStG). Diese kann sowohl auf einer unmittelbaren als auch auf einer mittelbaren Beteiligung beruhen, wobei die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft von Beginn ihres Wirtschaftsjahres ununterbrochen erfüllt sein muss. Bei einer Personengesellschaft als Organträger muss berücksichtigt werden, dass die maßgeblichen Anteile für die finanzielle Eingliederung im Gesamthandsvermögen und nicht im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden.²⁰⁶

Darüber hinaus muss sich die Organgesellschaft in einem Gewinnabführungsvertrag i.S.d. §291 AktG verpflichten, ihren kompletten Gewinn an den Organträger abzuführen. Für die steuerliche Anerkennung muss diese Gewinnabführung auf mindestens fünf Jahre vereinbart sein und tatsächlich durchgeführt werden (§14 Abs.1 S.1 Nr.3 KStG). Eine Einstellung von Beträgen aus dem Jahresüberschuss in Rücklagen ist erlaubt, sofern dies nach kaufmännischer Beurteilung begründet werden kann (§14 Abs.1 S.1 Nr.4 KStG).²⁰⁷ Zudem muss in dem Gewinnabführungsvertrag ausdrücklich die Verpflichtung des Organträgers zur Verlustübernahme vereinbart sein.

Die Einkommenszurechnung findet gem. §14 Abs.1 S.2 KStG erstmals in dem Kalenderjahr statt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Dies setzt voraus, dass der Gewinnabführungsvertrag im Handelsregister eingetragen ist.²⁰⁸ Im Fall der steuerlich anerkannten Organschaft wird folglich das komplette Einkommen der Organgesellschaft steuerlich dem Organträger zugerechnet. Dies gilt sowohl für Gewinne als auch für (organschaftliche) Verluste der Organgesellschaft. Somit können die Verluste der Kapitalgesellschaft mit den Einkünften ihres Gesellschafters, dem Organträger, verrechnet werden. Wenn es sich beim Organträger um eine Körperschaft handelt, wird das gesamte Einkommen des Organkreises

²⁰⁵ Vgl. Schneider, Organschaft, S.3.

²⁰⁶ Vgl. Walther, GmbHR 2005, S.458.

²⁰⁷ Vgl. Schneider, Organschaft, S.3.

²⁰⁸ Vgl. BMF vom 10.11.2005, IV B 7 – S.2770 – 24/05.

auf dessen Ebene der KSt unterworfen. Im Falle der Personengesellschaft als Organträger werden die Ergebnisanteile aufgrund des Transparenzprinzips direkt bei deren Gesellschaftern versteuert.

Der steuerliche Vorteil der Verlustverrechnung bringt jedoch den Nachteil mit sich, dass der Organträger alle Verluste der Organgesellschaft ausgleichen muss. In der Konsequenz wird ein Haftungsverbund zwischen den beiden Gesellschaften hergestellt. Somit sind wiederum nur solche Verluste ausgleichsfähig, die vom Gesellschafter wirtschaftlich getragen werden.²⁰⁹

In Kapitel 4.2.2 wurde bereits erläutert, dass der **atypisch stille Gesellschafter** eine Mitunternehmerstellung einnimmt und dementsprechend gewerbliche Einkünfte nach §15 EStG erzielt. Er ist nicht nur an den Gewinnen sondern auch an den Verlusten der (Haupt-)Gesellschaft beteiligt. Seine Haftung für die zugewiesenen Verlustanteile ist auf die Höhe der Einlage beschränkt. Die Verlustanteile können beim stillen Gesellschafter grundsätzlich zum Ausgleich mit anderen Einkünften genutzt werden, wodurch das Trennungsprinzip der Kapitalgesellschaft durchbrochen wird. Gem. §15a Abs.5 Nr.1 EStG sind jedoch die eben erläuterten Ausgleichsbeschränkungen des §15a EStG ebenfalls beim stillen Gesellschafter zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass die zugewiesenen Verluste lediglich bis zur Höhe der Einlage genutzt werden können.²¹⁰

Diese Möglichkeit des Verlusttransfers aus einer Kapitalgesellschaft heraus ist nur möglich, wenn der stille Gesellschafter eine natürliche Person ist (§15 Abs.4 S.8 EStG). Im Falle einer Kapitalgesellschaft als stiller Gesellschafter greift hingegen die Verlustausgleichsbeschränkung des §15 Abs.4 S.6 EStG. Eine Verrechnung der Verluste kann bei dieser Gesellschaft nur mit den zukünftig zugewiesenen Gewinnanteilen stattfinden.²¹¹

4.5 Gefahr der steuerlichen Nicht-Anerkennung

Mithilfe der vorgestellten steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten kann es gelingen, die gewünschte Gewinnverteilung innerhalb der Familie zu erzeugen und damit die Gesamtsteuerlast des Familienverbundes zu optimieren. Die dafür notwendige freie Ausgestaltung der Vertragsbeziehungen ist nur auf Basis der gleichlaufenden Interessen der Familienmitglieder zu realisieren. Unter fremden Dritten hingegen würden die natürlichen Interessengegensätze dafür Sorge tragen, dass die Verteilung des Gewinns dem Beitrag der einzelnen Personen zur

²⁰⁹ Vgl. Schneider, Organschaft, S.3.

²¹⁰ Vgl. Schäfer/Schlarb, Kapitalgesellschaften, S.126.

²¹¹ Vgl. o.V., Ausschluss des Verlustausgleichs, 2005, S.1f.

Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht. Aufgrund des Fehlens dieser Interessengegensätze bei Familienmitgliedern werden die Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen von der Finanzverwaltung einer besonderen Prüfung unterzogen, um sicherzustellen, dass die Vereinbarungen tatsächlich im betrieblichen und nicht im privaten Bereich wurzeln.²¹²

Die Finanzgerichte haben in diversen Urteilen Anforderungen herausgearbeitet, die von den Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt werden müssen, damit sie steuerlich anerkannt werden und zu dem gewünschten steuerlichen Ergebnis führen.

In einem ersten Schritt müssen die Verträge auf ihre zivilrechtliche Anerkennung hin überprüft werden. Dies bedeutet, dass der Vertrag bürgerlich-rechtlich wirksam abgeschlossen sein muss und in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zustande gekommen ist. Daran erkennt man die hohe Bedeutung für die Praxis, die der Dokumentation von Vereinbarungen gerade zwischen nahen Angehörigen zukommt, um die entstehende Beweislast gegenüber der Finanzverwaltung erfüllen zu können. Neben der zivilrechtlichen Wirksamkeit muss der Vertrag auch entsprechend der getroffenen Vereinbarungen durchgeführt werden.²¹³

In einem zweiten Schritt überprüft die Finanzverwaltung die Verträge zwischen nahen Angehörigen auf ihre inhaltliche Ausgestaltung. Denn es werden nur solche Vertragsgestaltungen akzeptiert, die ebenfalls zwischen fremden Dritten hätten zustande kommen können (dealing-at-arm's-length). Dieser Fremdvergleichstest soll sicherstellen, dass es sich um eine den Leistungen entsprechende Ergebnisverteilung handelt und nicht um eine Ergebnisverwendung des Hauptgesellschafters, die auf privaten Motiven beruht.²¹⁴

Der Fremdvergleich ist sowohl auf schuldrechtliche Verträge mit nahen Angehörigen als auch auf die gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen zwischen diesen anzuwenden. So erfordert die Fremdüblichkeit eines Darlehensvertrages beispielsweise, dass eine Vereinbarung über die Laufzeit und Rückzahlbarkeit, die regelmäßige Entrichtung der geschuldeten Zinsen sowie die Darlehensbesicherung vorliegt. Zudem muss ein Vergleich mit der marktüblichen Verzinsung durchgeführt werden.²¹⁵

Bei der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung eines Familienmitgliedes an der Familienpersonengesellschaft soll der Fremdvergleich klären, welcher zugewiesene

²¹² Vgl. BFH vom 1804.2000, VIII R 74/96.

²¹³ Vgl. Niedersächsisches Finanzgericht vom 22.08.2001, 13 K 513/96.

²¹⁴ Vgl. BFH vom 01.12.1992, IV B 2, S.2144 – 76/92.

²¹⁵ Vgl. Finanzgericht Baden-Württemberg, DStRE 2006, S.408f.

Gewinnanteil als angemessen gilt und damit zu einer steuerlichen Anerkennung führt. Dabei geht die Finanzverwaltung grundsätzlich davon aus, dass ein Gestaltungsmissbrauch gem. §42 AO vorliegt, wenn die Gewinnverteilung in offensichtlichem Missverhältnis zu den Leistungen der Gesellschafter steht und es damit an jeglicher wirtschaftlicher Grundlage mangelt.²¹⁶ Um Handlungssicherheit für die Praxis zu ermöglichen, hat die Finanzverwaltung Richtwerte festgelegt, die bestimmen, welche Verzinsung der Einlage eines nahen Angehörigen als angemessen gelten kann. Dabei muss vor allem unterschieden werden, ob die betrachtete Person ihren Anteil durch Schenkung oder durch entgeltlichen Erwerb erhalten hat. Eine Übersicht über die angemessene Verzinsung für einen Mitunternehmeranteil und eine (typische) stille Beteiligung kann der folgenden Tabelle entnommen werden.²¹⁷

Mitunternehmeranteil	(typische) stille Beteiligung
Schenkung	
15% vom „tatsächlichen Wert des Mitunternehmeranteils“	15% der Einlage bei Gewinn- und Verlustbeteiligung 12% der Einlage bei Ausschluss der Verlustbeteiligung
Entgeltlicher Erwerb	
Die unter Fremden übliche Gestaltung (Drittvergleich)	35% der Einlage bei Gewinn- und Verlustbeteiligung 25% der Einlage bei Ausschluss der Verlustbeteiligung

Tabelle 2: Übersicht zur angemessenen Verzinsung

Eine Überschreitung dieser Richtwerte hat zur Folge, dass die darüber hinausgehenden Beträge nicht als Einkommensverteilung sondern als Einkommensverwendung des Hauptgesellschafters gesehen werden. Aufgrund des grundsätzlichen Abzugsverbots für private Aufwendungen nach §12 Nr.2 EStG findet eine Einkünftezurechnung und somit auch Besteuerung beim Hauptgesellschafter statt und die gewünschte steuerliche Gewinnverteilung kann nicht realisiert werden.²¹⁸

²¹⁶ Vgl. Niedersächsisches Finanzgericht vom 22.08.2001, 13 K 513/96.

²¹⁷ Vgl. hierzu die folgenden Urteile: BFH vom 29.03.1973, IV R 56/70; BFH vom 04.06.1973, IV R 26/68; BFH vom 16.12.1981, I R 167/78; BFH vom 14.02.1973, I R 131/70.

²¹⁸ Vgl. BFH vom 24.07.1986, IV R 103/83.

Eine besondere Gefahr der Nicht-Anerkennung schuldrechtlicher Verträge ergibt sich bei Kapitalgesellschaften durch das Instrument der **verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**. Dabei handelt es sich um eine durch das Gesellschafterverhältnis veranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung der Gesellschaft, die sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht. Gem. §8 Abs.3 KStG darf jedoch auch eine vGA das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern.²¹⁹

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist nach Meinung des BFH dann anzunehmen, wenn der Vermögensvorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wäre. Bei einem beherrschenden Gesellschafter werden diese Anforderungen des Fremdvergleichs noch um ein Transparenzgebot ergänzt. Dies bedeutet, dass die Vereinbarungen im Vorhinein, klar und eindeutig getroffen werden müssen.²²⁰ Des Weiteren muss beachtet werden, dass der Vermögensvorteil nicht unbedingt dem Gesellschafter direkt zufließen muss, sondern dass eine Zuwendung an nahe stehende Personen bereits ausreicht. Eine vGA kann bspw. durch die folgenden Tatbestände ausgelöst werden:

- unangemessen hohe Vergütung des GGF
- unangemessen hohe Tantiemehzahlungen an den GGF (absolut und im Verhältnis der Gehaltsbestandteile)
- unangemessen hohe Pensionszusage an den GGF
- unangemessen hohe Zahlungen aus weiteren schuldrechtlichen Verträgen (z.B. Mieten, Zinsen, Verrechnungspreise, Lizenzen)
- Themenkomplex der Gesellschafterfremdfinanzierung (§8a KStG).²²¹

Wird eine vGA durch die Finanzverwaltung aufgedeckt, muss diese auf Ebene der Kapitalgesellschaft außerbilanziell dem Einkommen hinzugerechnet werden und unterliegt damit der KSt und GewSt. Eine KSt-Minderung gem. §37 KStG kommt trotz Ausschüttung nicht in Betracht, da sie nicht auf einem Gesellschafterbeschluss beruht. Diese Benachteiligung der vGA kommt jedoch durch das KSt-Moratorium nur begrenzt zur Geltung. Zudem muss die Gesellschafterebene betrachtet werden. Hier findet eine Umqualifizierung der Einkünfte von bspw. Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit (beim GGF-Gehalt) hin zu Einkünften

²¹⁹ Vgl. BFH vom 22.02.1989, I R 44/85.

²²⁰ Vgl. hierzu das Schema zur Theorie der vGA im Anhang 4.

²²¹ Vgl. Friedrich/Steidle, BB 2004, S.2665.

aus Kapitalvermögen nach §20 Abs.1 Nr.1 EStG statt, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (§3 Nr.40 EStG).²²²

Zur Bestimmung der steuerlichen Mehrbelastung durch die vGA müssen somit die folgenden beiden Effekte berücksichtigt werden:

- Einkommenserhöhung bei der Kapitalgesellschaft, welche eine Ertragsteuerbelastung von ca. 38,65% verursacht
- Umqualifizierung der Einkünfte beim Gesellschafter führt aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens – je nach Progression – zu einer Halbierung der Einkommensteuerbelastung.

Durch die Kombination dieser beiden Effekte ergibt sich bei Vorhandensein der höchsten Progression unter Anwendung des ESt-Tarifs 2005/2006 eine Mehrbelastung durch die vGA in Höhe von 16,50%.²²³

²²² Vgl. Preißer/Schütte, Verdeckte Gewinnausschüttung, S.3ff.

²²³ Vgl. Schlarb, Aktuelle Information III/2006, S.86.

5 Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen

5.1 Besondere Problemstellung der Unternehmensnachfolge

Die Unternehmensnachfolge stellt ein stark diskutiertes Thema bei vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen dar. Dabei versteht man unter dem Begriff „Unternehmensnachfolge“ eine Situation, in der eine Unternehmerstellung an einen Nachfolger bzw. eine Nachfolgerin übergeben wird. Dass es sich nicht um ein Einzelphänomen handelt, zeigt eine Studie des Institutes für Mittelstandsforschung aus dem Jahre 2004/2005. In dieser Studie wurde ermittelt, dass in den nächsten Jahren über 70.000 Unternehmen jährlich übertragen werden sollen und von diesen Übertragungsvorgängen über 670.000 Mitarbeiter p.a. betroffen sind.²²⁴

Einerseits vor dem Hintergrund dieser volkswirtschaftlichen Bedeutung des Gesamtphänomens und andererseits unter Berücksichtigung der persönlichen Schicksale des Einzelfalls erkennt man die Wichtigkeit einer eingehenden und umfassenden Planung der Unternehmensnachfolge. So muss sich ein verantwortungsbewusster Unternehmer frühzeitig mit dieser Planung beschäftigen und dabei doppelspurig vorgehen. In einem ersten Schritt ist eine Notfallplanung zu erstellen für den Fall, dass der Unternehmer unerwartet verstirbt. Hierzu wird durch entsprechende Regelungen im Testament festgelegt, an wen das Unternehmen bzw. die Beteiligung nach dessen Tode gehen soll. Zudem muss durch die Vergabe von postmortalen Vollmachten bspw. an den späteren Testamentsvollstrecker verhindert werden, dass das Unternehmen durch den Tod des Unternehmers handlungsunfähig wird. In einem zweiten Schritt müssen Regelungen getroffen werden für den geordneten Übergang noch zu Lebzeiten des Unternehmers.²²⁵

Ein Fehlen adäquater Nachfolgekonzepte kann für ein kleines oder mittelständisches Unternehmen Existenz gefährdende Folgen mit sich bringen. Einen Beleg für die Bedeutung dieser Bedrohung liefert die Tatsache, dass das Vorhandensein eines Nachfolgekonzeptes in den Kriterienkatalog der Bonitätsprüfung nach Basel II aufgenommen wurde. Als Risiken und Gefahren der fehlenden Regelungen werden dabei vor allem gesehen: die drohende Handlungsunfähigkeit des Unternehmens, die schwierige Bestimmung eines fähigen Nachfolgers und die

²²⁴ Vgl. o.V., Erbschaftsteuerreform, 2006, S.1.

²²⁵ Vgl. Sommer/Godron, DSWR 2005, S.221f.

drohenden Liquiditätsabflüsse durch die Auszahlung von Pflichtteilsansprüchen.²²⁶

Die Nachfolgeplanung eines Unternehmens stellt ein äußerst komplexes Thema dar, worin einer der Gründe liegen mag, dass dieses in vielen Unternehmen lediglich nachrangig behandelt wird. Die Planung ist nach den folgenden Dimensionen aufzugliedern:

- menschlich-psychologische Dimension
Diese schließt auf der einen Seite die Hemmnisse des Seniors mit ein, sein Lebenswerk abgeben zu müssen. Auf der anderen Seite stehen die positiven Zeichen an den Nachfolger, der die Übertragung als Zeichen des Vertrauens in seine Fähigkeiten und Verantwortungsbereitschaft aufnimmt.
- Rechtliche Dimension
Die Unternehmensnachfolge stellt eine komplexe Schnittstelle aus den Bereichen Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht und Familienrecht dar.
- Steuerliche Dimension
Der Fortbestand des Unternehmens soll nicht durch die Zahlungspflicht der ErbSt gefährdet werden.²²⁷

In Kapitel 2 wurde bereits erläutert, dass die Sicherung des Unternehmensbestandes bei vielen Familienunternehmen die wichtigste Zielsetzung darstellt. Dementsprechend sind sie bestrebt einen familieninternen Unternehmensnachfolger zu finden, damit das Unternehmen weiterhin im Familienbesitz fortbestehen kann. Häufig ist es jedoch nicht möglich, einen geeigneten Nachfolger aus dem Familienkreis zu bestimmen, so dass man gezwungen ist, eine familienexterne Lösung zu suchen. Möglichkeiten hierzu bieten das Management-Buy-Out, das Management-Buy-In, der Verkauf oder die Einbringung in eine Stiftung.²²⁸

Die weiteren Ausführungen konzentrieren sich auf familieninterne Gestaltungen, da die Übertragungen an Familienmitglieder den Ausgangspunkt bilden, um die in Kapitel 4 vorgestellten Varianten zur Optimierung der gesamten Steuerlast des Familienverbundes zu erreichen.

²²⁶ Vgl. o.V., Risikomanagement, HB 14.08.2006, S.18.

²²⁷ Vgl. Scherer, BB 2004, S.2.

²²⁸ Vgl. Gesmann-Nuissl, BB 2006, S.2.

5.2 Gestaltung der Unternehmensnachfolge

Eine erfolgreiche familieninterne Unternehmensnachfolge setzt voraus, dass es dem Unternehmer gelingt einen geeigneten Kandidaten aus dem Familienkreis zu bestimmen. Es steht ihm grundsätzlich offen, sein Unternehmen an einen Nachfolger oder an mehrere bzw. sämtliche Erben zu übergeben. In der Praxis zeigt sich jedoch, dass Unternehmen nur selten durch Erbengemeinschaften erfolgreich geführt werden. Diese auf Auseinandersetzung ausgelegte Gesellschaftsform ist häufig ein Ausgangspunkt für emotional motivierte Streitigkeiten zwischen den Nachfolgern. Eine Übertragung an mehrere Personen hat zudem eine zunehmende Zersplitterung der Beteiligungen zur Folge, wenn die Geschäftsanteile über mehrere Generationen weitergegeben werden. Aus diesen Gründen empfiehlt es sich, das Unternehmen an nur einen Nachfolger zu übertragen, der mit der Führung der Geschäfte beauftragt ist.²²⁹ In dieser Situation muss überprüft werden, inwiefern die nicht berücksichtigten Erben bereit sind durch den Erhalt von Ausgleichszahlungen oder Vorabschenkungen ihren Pflichtteilsanspruch zu begrenzen oder sogar ganz zu verzichten, damit eine Bedrohung des Fortbestehens des Unternehmens aufgrund zu hoher Liquiditätsabflüsse verhindert werden kann.²³⁰

Die Auswahl eines Nachfolgers durch den Unternehmer sollte nicht nur in der Suche nach einem Abbild seiner selbst bestehen, denn die Nachfolge bietet auch die Möglichkeit zur Veränderung und Weiterentwicklung des Unternehmens. Vielmehr sollte er ein Anforderungsprofil für die entsprechende Position erstellen und versuchen die Eignung der potentiellen Kandidaten kritisch und vor allem möglichst objektiv zu bewerten, damit die Auswahl nicht rein auf persönlichen Motiven basiert.

Besonders effizient können diese Anforderungsprofile miteinander verglichen werden, wenn der potentielle Nachfolger bereits frühzeitig in das Unternehmen „hineinschnuppern“ kann, wie bspw. durch die Absolvierung von Praktika in der Schul- oder Studienzeit. Auf dieser Basis kann eine erfolgreiche Integration des Nachfolgers vor allem dann realisiert werden, wenn er schrittweise an die Übernahme des Unternehmens herangeführt wird. Dieses schrittweise Heranführen soll anhand des folgenden Stufenplans erläutert werden, der über die Zeitachse erläutert, welche Phasen der Nachfolger sowohl auf der Kapital- als auch auf der Funktionsebene durchläuft.²³¹

²²⁹ Vgl. Sommer/Godron, DSWR 2005, S.226.

²³⁰ Vgl. Gesmann-Nuissl, BB 2006, S.3.

²³¹ In Anlehnung an Sommer/Godron, DSWR 2005, S.227.

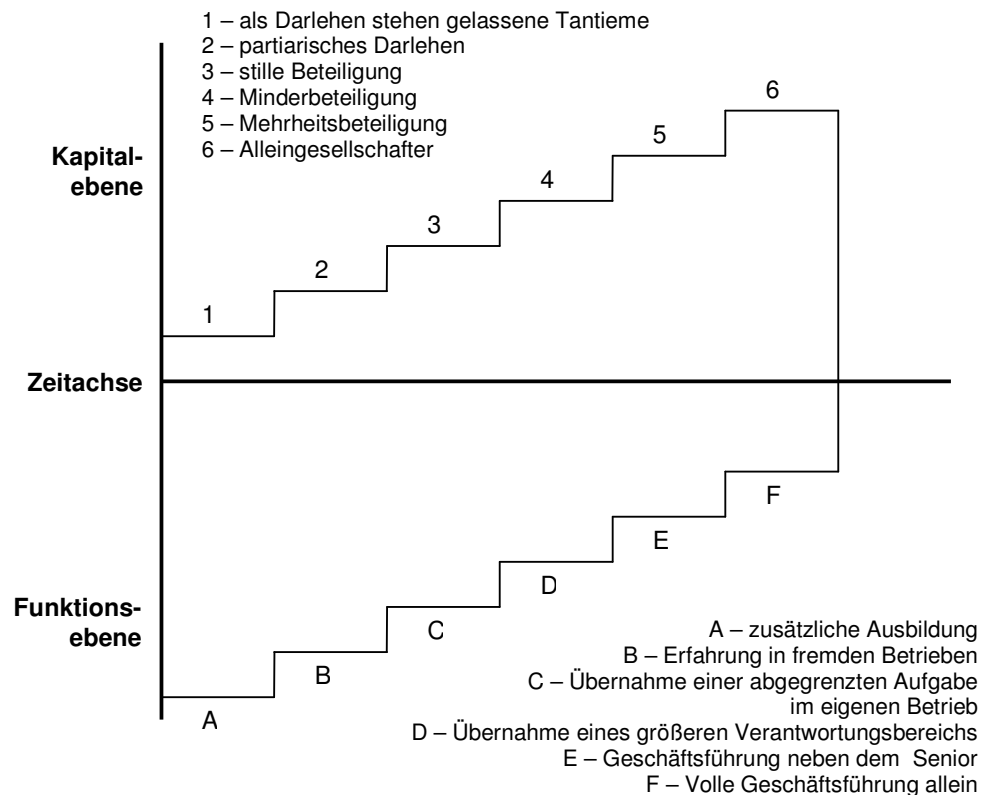


Abb.6: Stufenplan der Unternehmensnachfolge

Mit Hilfe dieses Stufenplans soll der Nachfolger ins Unternehmen integriert und somit die vorweggenommene Erbfolge abgeschlossen werden. Hierunter versteht man eine Verfügung zu Lebzeiten, durch die der Erblasser sein Vermögen bevor er verstirbt auf die künftigen Erben überträgt. Bei der Integration des Nachfolgers können jedoch einige Fehler begangen werden, die in einer Auswahl vorgestellt werden sollen:

- fehlende Absprache der gegenseitigen Erwartungen und Spielregeln
- keine klaren Regelungen für das Timing des Rückzugs des Seniors
- klare Trennung zwischen den Rollen des Berufs- und des Privatlebens wird vor allem von Seiten des Seniors nicht vollzogen
- dem Nachfolger fehlt es an der notwendigen Lobby im Unternehmen und an einer Vision für dessen zukünftige Fortentwicklung.²³²

Neben diesen persönlichen Fehlern muss darauf geachtet werden, dass die nötigen rechtlichen Grundlagen für eine erfolgreiche Übertragung geschaffen werden. Aus diesem Grund muss ein besonderer Wert auf die adäquaten Ausges-

²³² Vgl. Gesmann-Nuissl, BB 2006, S.3f.

taltungen des Gesellschaftsvertrages gelegt und auf dessen Abstimmung mit dem Testament geachtet werden.

In einem ersten Schritt wird durch die Aufnahme einer entsprechenden Nachfolgeklausel in dem Gesellschaftsvertrag geregelt, wie bzw. mit wem die Gesellschaft nach dem Tod eines Gesellschafters weiter fortgeführt werden soll. Bei einer Personengesellschaft, deren Anteile nicht in den Nachlass fallen sondern im Wege der Sonderrechtsnachfolge an die einzelnen Erben gehen, sind grundsätzlich folgende Nachfolgeklauseln denkbar:

- Fortsetzungsklausel mit den Gesellschaftern
- Einfache Nachfolgeklausel mit den Erben
- Qualifizierte Nachfolgeklausel mit den Erben
- Eintrittsklausel.

Bei den Kapitalgesellschaften, deren Anteile in den Nachlass fallen, besteht die Wahl zwischen einer Vinkulierungs-, Übernahme- oder Nachfolgeklausel. Es ist nicht möglich allgemeingültig zu sagen, welche Regelung gewählt werden sollte, sondern es muss im Einzelfall abgewogen werden, ob es wichtiger ist die Gesellschaft nach außen hin zu schützen oder den potentiellen Nachfolgern den Eintritt in die Gesellschaft offen zu halten.²³³

Für den Fall, dass eine Nachfolgeklausel gewählt wird, die den Eintritt der Erben verwehrt, muss der Gesellschaftsvertrag in einem zweiten Schritt eine Abfindungsklausel enthalten. Diese regelt, auf welcher Basis die Abfindung zu berechnen ist (Frage der Unternehmensbewertung) und über welchen zeitlichen Horizont diese Zahlung geleistet werden soll, damit der Fortbestand des Unternehmens nicht durch kurzfristig fällige Zahlungen gefährdet wird.²³⁴

Neben diesen Regelungen im Gesellschaftsvertrag kann der Übergebende zusätzlich den Schenkungsvertrag mit einer Widerrufsklausel ausstatten, in der er Gründe aufführt bei deren Eintritt die Schenkung widerrufen und damit rückgängig gemacht wird. Es können mehrere Beweggründe für die Aufnahme einer Widerrufsklausel sprechen. In erster Linie sind jedoch die Steuerersparnis und die Minimierung des Risikos einer negativen Entwicklung des Beschenkten zu nennen. Beachtet werden muss, dass eine völlig offene Widerrufsklausel nicht von der Finanzverwaltung akzeptiert wird, sondern in diesem Fall eine Rückerstattung der bereits gezahlten Schenkungsteuer mit Verweis auf eine missbräuchliche Gestaltung gem. §42 AO verwehrt wird.²³⁵

²³³ Vgl. Schäfer, BB 2004, S.17f.

²³⁴ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.69.

²³⁵ Vgl. Jorde, Strukturierung von Familienunternehmen, S.72.

Wenn ein Unternehmer sein Unternehmensvermögen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf einen Nachfolger überträgt, muss kontrolliert werden, ob er und/oder dessen Ehegatte weiterhin genügend Vermögen bzw. Einkommen besitzen, um den Rest ihres Lebens finanziell bewältigen zu können. Sollte dies nicht der Fall sein, müssen **Absicherungsstrategien** gewählt werden, um dem Übertragenden die notwendige finanzielle Unterstützung aus dem Familienunternehmen zu kommen zu lassen. Neben der Absicherungsfunktion bringen diese Strategien i.d.R. den positiven Nebeneffekt des in Kapitel 4 vorgestellten „Familienplittings“ mit sich. Denn durch die Verlagerung von Einkommen auf die ausscheidende Generation können bei diesen die Grundfreibeträge, niedrige Progressionsbereiche und ggf. weitere spezielle Freibeträge bzw. Freigrenzen geltend gemacht werden.²³⁶ Die Absicherung kann in verschiedenen Formen gestaltet werden, wobei die einzelnen Gestaltungsvarianten unterschiedliche steuerliche Folgen mit sich bringen, die im Folgenden ansatzweise dargestellt werden sollen.

Auszahlung einer Pensionszusage: In der Ansparphase konnte die Zuführung zur Pensionsrückstellung bereits als Personalaufwand vom zu versteuernden Einkommen des Unternehmens abgezogen werden. In der Auszahlungsphase wird der Differenzbetrag zwischen gezahlter Pension und Auflösung der Rückstellung auf Ebene der Gesellschaft ergebniswirksam. Beim Senior-Gesellschafter stellen die Auszahlungen Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit dar, zu denen der Versorgungsfreibetrag inkl. eines Zuschlags und der Werbungskostenpauschbetrag gem. §9a S.1 Zi.1b EStG geltend gemacht werden können.²³⁷

Auszahlung einer dauernden Last: Eine dauernde Last ist gekennzeichnet durch eine schwankende Rentenhöhe, die von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens und dem Bedarf des Übergebers abhängt und aus dem Ertrag des übertragenen Vermögens gezahlt werden kann. Die dauernde Last ist beim Zahler unbeschränkt als Sonderausgabe abzugsfähig und beim Empfänger als sonstige Einkünfte voll steuerpflichtig.

Auszahlung einer Leibrente: Bei der Leibrente handelt es sich um eine gleichmäßig hohe Rentenzahlung, die nur mit dem Ertragsanteil als Sonderausgabe abzugsfähig und als sonstige Einkünfte steuerpflichtig ist.²³⁸

²³⁶ Vgl. Gesmann-Nuissl, BB 2006, S.4.

²³⁷ Vgl. Schäfer/Schlarb, Kapitalgesellschaften, S.87f.

²³⁸ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.108.

Vorbehaltstnießbrauch zugunsten des Übergebers bzw. dessen Ehegatten: Der Übergeber behält sich durch die Belastung des geschenkten Vermögens die Einkünfte aus diesem Vermögen vor. Es findet somit eine Trennung von Ertrag und Substanz des Unternehmensvermögens statt. Dies hat zur Folge, dass die Einkünfte auch steuerlich weiterhin dem Senior-Gesellschafter zuzuordnen sind.²³⁹

Betriebsaufspaltung: Der übertragende Gesellschafter behält sich die Anteile an der Besitzgesellschaft vor, in der sich das Anlagevermögen des Familienunternehmens befindet. Dieses wird auf Basis eines Pachtvertrages der Betriebsgesellschaft zur Verfügung gestellt. Die Pachtzahlungen stellen die Einkommensbasis des Senior-Gesellschafters dar und werden bei ihm abzüglich der entsprechenden Kosten (z.B. AfA, Reparaturen, Grundbesitzabgaben) der Einkommensteuer unterworfen. Auf der anderen Seite können die Pachtzahlungen bei der Betriebsgesellschaft als Betriebsausgaben abgezogen werden.²⁴⁰

Rückbehalt von Sonderbetriebsvermögen (z.B. Firmenimmobilie): Auf diesem Weg sollen dieselben steuerlichen Folgen wie bei der Betriebsaufspaltung erzielt werden. Die bisher vorgestellten Absicherungsstrategien führten nicht dazu, dass die Schenkung zu einer (teil-)entgeltlichen Übertragung wird. Es handelt sich, trotz einer Belastung des Vermögens, um eine unentgeltliche Übertragung, auf die die Regelungen des §6 Abs.3 EStG anzuwenden sind und somit der Übergang des Vermögens ohne Aufdeckung stiller Reserven stattfinden kann. Bei Rückbehalt der Firmenimmobilie und damit einer wesentlichen Betriebsgrundlage werden die Anwendungsvoraussetzungen des §6 Abs.3 EStG jedoch durchbrochen, da es sich nicht mehr um eine unentgeltliche Übertragung handelt und die Immobilie ihre Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen verliert. Folglich kann die Übertragung nicht zu Buchwerten stattfinden, sondern die im geschenkten Vermögen enthaltenen stillen Reserven müssen gewinnwirksam aufgelöst werden. Diese Folge soll durch die Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlage in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vermieden werden, da sie dadurch ihre Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen verliert und originäres Betriebsvermögen der neuen Gesellschaft wird. Wenn diese Ausgliederung jedoch in engem zeitlichem Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge stattfindet, droht die Finanzverwaltung mit der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung und damit der Besteuerung der enthaltenen stillen Reserven als laufenden Gewinn (§6 Abs.5 EStG nicht anwendbar). Um der Qua-

²³⁹ Vgl. Kapitel 4.2.4.

²⁴⁰ Vgl. Gessmann-Nuissl, BB 2006, S.4.

lizierung als Gesamtplan zu entgehen, wird ein zeitlicher Abstand zwischen Ausgliederung und Schenkung von mindestens zwei Jahren empfohlen.²⁴¹

5.3 Steuerliche Behandlung von Betriebsvermögen in der ErbSt

5.3.1 Ausgangssituation

In Kapitel 4 wurden verschiedene Gestaltungsvarianten vorgestellt, um die gesamte Steuerlast des Familienverbundes zu optimieren. Zu diesem Zweck werden schuldrechtliche oder gesellschaftsrechtliche Beziehungen zwischen den Familienmitgliedern und dem Familienunternehmen eingegangen. Um diese ertragsteuerliche Situation zu erzeugen, muss i.d.R. Vermögen vom Unternehmer im Wege der Schenkung an die entsprechenden Personen übertragen werden. An dieser Stelle erkennt man die enge Verzahnung zwischen den Ertragsteuern und der Erbschaft- und Schenkungsteuer. So muss abgewogen werden, wie hoch die Einkommensteuersparnis durch das gewünschte „Familiensplitting“ ist und welche ErbSt-Zahllast aufgrund der Übertragung dieser entgegensteht.²⁴²

In den meisten Fällen ist eine unentgeltliche Übertragung von betrieblichem Vermögen im Wege der Schenkung einer (teil-)entgeltlichen Übertragung vorzuziehen, um die Möglichkeit der Buchwertfortführung gem. §6 Abs.3 EStG zu nutzen, so dass die stillen Reserven nicht ergebniswirksam aufgelöst werden müssen. Eine (teil-)entgeltliche Übertragung empfiehlt sich jedoch dann, wenn beim Schenkenden ausreichend einkommensteuerliche Verlustvorträge vorhanden sind, um diese mit dem bei ihm entstehenden Gewinn zu verrechnen.²⁴³ Durch die damit verbundene Aufstockung der Buchwerte um die stillen Reserven, entsteht neues Abschreibungspotential, welches beim Einkommen der Beschenkten jährlich zum Abzug gebracht werden kann.²⁴⁴

Während die Übertragung von Geldbeträgen zum Aufbau von Darlehensbeziehungen mit Nominalwerten der ErbSt zu unterwerfen ist, wird betriebliches Vermögen innerhalb der Erb- und SchenkSt an mehreren Stellen begünstigt. Eine Begünstigung dieses Vermögens wird auch gewünscht und wurde durch das BverfG sogar ausdrücklich gefordert.²⁴⁵ Die Übertragung von betrieblichem Vermögen – insbesondere im Mittelstand – soll schonend besteuert werden, so dass eine Gefährdung des Fortbestandes durch die ErbSt ausgeschlossen werden kann. Diese Schutzwürdigkeit liegt in der besonderen Gemeinwohlbindung

²⁴¹ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.113ff.

²⁴² Vgl. Jaques, BB 2006, S.804f.

²⁴³ Beachte die Beschränkung der Verlustverrechnung nach §10d EStG.

²⁴⁴ Vgl. Schäfer/Schlarb, Personengesellschaften, S.113f.

²⁴⁵ Vgl. Rose, Substanzsteuern, 1997, S.126.

und -verpflichtung von Betrieben begründet, die als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen zum Wohlstand der Gesellschaft beitragen.²⁴⁶ Diese Forderung zur schonenden Besteuerung bei der Übertragung von betrieblichem Vermögen wird im derzeit geltenden ErbStG durch ein System von Begünstigungen erfüllt, das bereits bei der Bewertung beginnt. Darüber hinaus existieren ein Freibetrag und Bewertungsabschlag, die durch eine Tarifbegünstigung und spezielle Stundungsregelung ergänzt werden.²⁴⁷

5.3.2 Ermittlung des Betriebsvermögens

Um im weiteren Verlauf die Behandlung von Betriebsvermögen im Rahmen der Erb- und SchenkSt aufzeigen zu können, muss in einem ersten Schritt erläutert werden, was im erbschaftsteuerlichen Verständnis unter den Begriff des Betriebsvermögens fällt. Innerhalb des ErbStG sucht man jedoch vergeblich nach einer eigenen Definition dieses Begriffs. Über den §95 Abs.1 BewG wird eine Verknüpfung zur ertragsteuerlichen Definition des Begriffs des Gewerbebetriebs nach §15 EStG hergestellt.²⁴⁸ Somit umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebes i.S.d. EStG, die bei dessen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Der Begriff des Gewerbebetriebs wird im genannten Paragraphen des EStG durch verschiedene Kriterien gekennzeichnet. Es muss sich um eine selbstständige, nachhaltige Betätigung handeln, die mit Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wird und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit sich bringt. Dieser Rückbezug auf den §15 EStG zur Qualifizierung als Betriebsvermögen eröffnet die Möglichkeit, dass auch Privatvermögen (z.B. Wertpapiere, Geldbestände oder Immobilien) in den Genuss der Bevorzugung von Betriebsvermögen innerhalb der ErbSt kommen können, indem sie in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht werden.²⁴⁹

Außerdem findet eine Negativ-Abgrenzung statt, da es sich nicht um einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach §13 EStG oder einen freien Beruf nach §18 EStG handeln darf. Abweichend hiervon wird durch §96 BewG die Ausübung eines freien Berufes für bewertungsrechtliche Zwecke dem Gewerbebetrieb gleich gestellt.²⁵⁰

Im Folgenden muss untersucht werden, ob und mit welchem Wert die Wirtschaftsgüter, wirtschaftlichen Untereinheiten und Schulden des Gewerbebetriebs

²⁴⁶ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.49.

²⁴⁷ Vgl. Rose, Substanzsteuern, 1997, S.127.

²⁴⁸ Vgl. Horschitz/Groß/Schnur, Substanzsteuern, 2003, S.400.

²⁴⁹ Die gewerblich geprägten Personengesellschaften gelten kraft gewerblicher Prägung als Gewerbebetrieb i.S.d. §15 Abs.3 EStG (häufigstes Beispiel in der Praxis: die GmbH & Co. KG).

²⁵⁰ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.101ff.

bes übernommen werden, um die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage bestimmen zu können. Für diese Zwecke wird eine **Vermögensaufstellung** erstellt, in der alle Wirtschaftsgüter und wirtschaftlichen Untereinheiten zum Rohbetriebsvermögen zusammengefasst werden. Von diesem wird die Summe der Betriebsschulden und sonstigen Abzüge subtrahiert und man erhält den Wert des Betriebsvermögens als Nettogröße.²⁵¹ Im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Gewinnermittlung handelt es sich bei der Vermögensaufstellung um eine Stichtagsrechnung, die auch nicht unmittelbar aus der Buchhaltung des Betriebes abgelesen werden kann. Aus diesem Grund muss im weiteren Verlauf erläutert werden, welche Wirtschaftsgüter, wirtschaftlichen Untereinheiten und Schulden in die Vermögensaufstellung übernommen werden und vor allem mit welchem Wert.

Grundsätzlich ist bei der Anfertigung der Vermögensaufstellung das Prinzip der verlängerten Maßgeblichkeit zu verfolgen, wodurch die handelsrechtlichen GoB über die Steuerbilanz auch für die Vermögensaufstellung gelten. Somit besteht dem Grundsatz nach eine Bestandsidentität, wobei diese durch einige Ausnahmen aufgehoben wird.²⁵² Um das Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes und damit die **Ansatzberechtigung** in der Vermögensbilanz bestimmen zu können, müssen die Fragen der persönlichen und sachlichen Zurechnung geklärt werden. Eine persönliche Zurechnung zum Gewerbebetrieb ist dann gegeben, wenn der Betriebsinhaber das rechtliche Eigentum an einer Sache besitzt oder die rechtliche Schuldnerposition an einer Verbindlichkeit und die rechtliche Inhaberposition an einer Forderung inne hat (vgl. §39 Abs.1 AO). Es muss allerdings der Vorrang des wirtschaftlichen Eigentums nach §39 Abs.2 Nr.1 AO beachtet werden.²⁵³

Zur Bestimmung der sachlichen Zurechnung ist es erforderlich die Wirtschaftsgüter nach ihrer Nutzung zu qualifizieren. Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden, gehören in vollem Umfang zum notwendigen Betriebsvermögen. Werden sie jedoch zu mehr als 90% privat genutzt, findet eine Zuordnung zum notwendigen Privatvermögen statt. Bei den Wirtschaftsgütern, die zwischen 10 und 50% betrieblich genutzt werden, handelt es sich um sog. gewillkürtes Betriebsvermögen, bei dem ein Wahlrecht zur Aufnahme in die Vermögensaufstellung besteht (Orientierung an der Steuerbilanz). Für Unternehmen, die ihren Gewinn nach §4 Abs.3 EStG ermitteln, sei an dieser Stelle angemerkt, dass bei diesen erst seit dem Urteil des BFH vom 16.06.2004 die Bildung von gewillkürten Betriebsvermögen möglich ist, solange die Nutzungsverhältnisse

²⁵¹ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.105.

²⁵² Vgl. Scheffler, Unternehmensbesteuerung, 1998, S.236.

²⁵³ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.106.

durch eine entsprechende, zeitnahe Aufzeichnung unmissverständlich dokumentiert werden.²⁵⁴

Wie bereits angedeutet, bestehen jedoch einige Ausnahmen von der Bestandsidentität. Als wichtigster Punkt ist hier die besondere Behandlung von Grundstücken zu nennen. Nach §99 Abs.2 BewG gehört ein Grundstück dann uneingeschränkt zum Betriebsvermögen, wenn es zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, ansonsten ist es vollständig dem Privatvermögen zuzurechnen. Voraussetzung ist jedoch, dass es dem Betriebsinhaber alleine gehört (R117 ErbStR). Die Schulden aus der Steuerbilanz sind insofern zu berücksichtigen, als sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Rohbetriebsvermögen stehen. Hierzu gehören auch die Steuerverbindlichkeiten, die sich auf den gewerblichen Betrieb beziehen (Betriebssteuern wie USt u. GewSt), nicht jedoch die persönlichen Steuern.²⁵⁵ Der Ausgleichsposten im Falle der Organschaft kann in der Vermögensaufstellung nicht angesetzt werden (Abschn.59 KStR). Ein Abzugsverbot gilt ebenfalls für Rücklagen, wobei vor allem die Kapital- und Gewinnrücklagen sowie die Rücklagen nach den §§6b u. 7g EStG zu nennen sind. Der Abzug wird jedoch gewährt für Verbindlichkeiten aus Gewinnansprüchen eines beherrschenden Gesellschafters, die dieser als Forderung aktiviert hat (§103 Abs.2 BewG). Der Ansatz als Vermögensposition wird dann nicht gewährt, wenn es sich um die Anschaffungskosten im Zusammenhang mit einem Erbbaurecht handelt.²⁵⁶

Nach §2 Abs.1 S.1 BewG ist der Wert einer wirtschaftlichen Einheit grundsätzlich im Ganzen und nach §9 Abs.1 BewG mit dem gemeinen Wert festzustellen.²⁵⁷ Von diesen beiden Grundsätzen wird bei der **Bewertung** des Betriebsvermögens jedoch abgewichen. So setzt sich der Gesamtwert des Gewerbebetriebes nach §98a BewG aus der Summe der Werte der einzelnen Besitzposten zusammen, vermindert um die Schulden und sonstigen zulässigen Abzüge (R114 Abs.1 S.3 ErbStR). Bei der Bewertung der einzelnen Positionen gilt ähnlich wie bei der Regelung des Ansatzes der Grundsatz der Bewertungsidentität. Nach §12 Abs.5 ErbStG i.V.m. §109 Abs.1 u. 2 BewG richtet sich die Bewertung in der Vermögensaufstellung in der Regel nach den Steuerbilanzwerten, wobei die Werte zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgeblich sind (§12 Abs.5 S.1 u. §11

²⁵⁴ Vgl. BFH vom 16.06.2004, XI R 17/03, BFHNV 2005 S.173.

²⁵⁵ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.106ff.

²⁵⁶ Vgl. Horschitz/Groß/Schnur, Substanzsteuern, 2003, S.414.

²⁵⁷ Vgl. Grotherr/Herfort/Strunk/Kaminski/Rundshagen, internationales Steuerrecht, 2003, S.217.

ErbStG).²⁵⁸ Die Werte aus der Steuerbilanz sind unabhängig davon zu übernehmen, wie sie zustande gekommen sind (vgl. Rücklage nach §6b EStG, degressive AfA, Sonder-AfA, Zuschüsse). Die Werte aus der Steuerbilanz haben somit mit dem Teilwert bzw. dem gemeinen Wert nichts mehr zu tun. Die Maxime der Orientierung an möglichst realen Werten wurde folglich bei der Ermittlung des Betriebsvermögens zugunsten der Einheitsbewertung aufgegeben, um eine Verwaltungsvereinfachung zu ermöglichen.²⁵⁹

Eine Ausnahme von dieser Bewertungsidentität stellen wiederum Betriebsgrundstücke dar. Sie werden losgelöst vom Betriebsvermögen betrachtet und gemäß ihrer Zugehörigkeit nach den Regeln für land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Grundvermögen bewertet (§12 Abs.5 ErbStG i.V.m. §12 Abs.3 ErbStG, §138 Abs.2 u. 3 BewG, §99 BewG). Der gemeine Wert kommt dann zur Anwendung, wenn im Betriebsvermögen Wertpapiere oder Anteile an Kapitalgesellschaften gehalten werden. Deren Wert ermittelt sich alternativ aus den entsprechenden Börsenkursen, aus Verkaufspreisen innerhalb des letzten Jahres oder nach dem Stuttgarter Verfahren (§ 12 Abs.5 ErbStG i.V.m. §§11 u. 12 BewG, R95-108 ErbStR). Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft ist mit dem Anteil des Unternehmens am Betriebsvermögen der Personengesellschaft anzusetzen (§12 Abs.5 ErbStG i.V.m. §97 Abs.1 Nr.5, Abs.1a BewG). Nach §12 Abs.6 ErbStG i.V.m. §31 BewG ist ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten, wobei aufgrund von R39 Abs.1 S.2 ErbStR der Wert aus Vereinfachungsgründen auch nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelt werden kann.²⁶⁰

Bei den bisherigen Erläuterungen zur Ermittlung des Betriebsvermögens wurde von dem einfachsten Fall ausgegangen, dass es sich um eine Unternehmung einer einzelnen natürlichen Person handelt. Nach §3 BewG ist das **Betriebsvermögen einer Personengesellschaft** im Ganzen festzustellen und dann auf die Personen aufzuteilen. Dieses besteht einerseits aus Wirtschaftsgütern, die der Personengesellschaft gehören, unabhängig davon, ob sie dem Betrieb tatsächlich dienen (R116 ErbStR) und andererseits aus dem Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer (§12 Abs.5 ErbStG i.V.m. §97 Abs.1 Nr.5 BewG). Daraus wird ersichtlich, dass Schuldverhältnisse zwischen Gesellschaft

²⁵⁸ Vgl. Scheffler, Unternehmensbesteuerung, 1998, S.236f.

²⁵⁹ Vgl. Horschitz/Groß/Schnur, Substanzsteuern, 2003, S.422f.

²⁶⁰ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.109.

und Gesellschafter bewertungsrechtlich nicht akzeptiert bzw. durch das SBV wieder ausgeglichen werden.²⁶¹

Grundstücke, die der Mitunternehmerschaft gehören, werden immer dem Betriebsvermögen zugerechnet. Dies gilt ebenfalls für Grundstücke, die einem oder mehreren Mitunternehmern gehören und zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden. Ist dies nicht der Fall oder ist ein Dritter Miteigentümer des Grundstückes, so ist dieses bis auf den Anteil der Mitunternehmerschaft nicht dem Betriebsvermögen zurechenbar (§99 Abs.2 BewG). Nach §3 S.2 BewG muss der im Ganzen festgestellte Wert der Mitunternehmerschaft nach dem Verhältnis der Anteile auf die Beteiligten aufgeteilt werden. Hierzu findet eine Vorwegzurechnung des SBV sowie der bereinigten Kapitalkonten auf die entsprechenden Mitunternehmer statt. Der restliche Wert wird nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugeordnet, so dass als Summe der jeweilige Anteil am Betriebsvermögen entsteht (§97 Abs.1a BewG).²⁶²

Im Gegensatz zu Personengesellschaften gilt bei **Kapitalgesellschaften** das Trennungsprinzip, so dass Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft grundsätzlich anerkannt werden. Der Wert des Betriebsvermögens von Kapitalgesellschaften muss für Zwecke der Anteilsbewertung im Fall der Übertragung ermittelt werden (§12 Abs.2 ErbStG). Dabei gelten grundsätzlich die vorgestellten Regeln des Ansatzes und der Bewertung, wobei folgende Ausnahmen zu berücksichtigen sind. Der Ansatz ausstehender Einlagen ist zu unterlassen, wenn mit der Einforderung nicht mehr zu rechnen ist. Wenn es sich nach §32a GmbHG um verdecktes Nennkapital handelt, ist das Darlehen eines Gesellschafters nicht als Schuld abzugsfähig. Rückstellungen für Pensionszusagen sind nach Abschn.32 KStR nur abzugsfähig, wenn sie angemessen und ernsthaft sind.²⁶³

5.3.3 Begünstigungen des Betriebsvermögens in der ErbSt

Die Absicht, die Übertragung von Betriebsvermögen schonend zu besteuern, wurde durch das BVerfG in einer Grundsatzentscheidung vom 22.06.1995 ausdrücklich befürwortet. Eine Gefährdung des Fortbestands des übertragenen Betriebes durch die ErbSt soll ausgeschlossen werden, was sich durch die besondere Gemeinwohlbindung und -verpflichtung von Betrieben in deren Funktion als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen erklären lässt. Diese schonende Besteuerung soll unabhängig davon greifen, in welchem Verwandtschaftsverhältnis

²⁶¹ Vgl. Horschitz/Groß/Schnur, Substanzsteuern, 2003, S.410.

²⁶² Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.109ff.

²⁶³ Vgl. Horschitz/Groß/Schnur, Substanzsteuern, 2003, S.106f.

Erbe bzw. Beschenker und Erblasser bzw. Zuwendender stehen. Die erste Form der Begünstigung greift, wie in Kapitel 5.3.2 gesehen, bereits bei der Bewertung, die in der Regel zu Steuerbilanzwerten erfolgt. Somit fließen Wertansätze in die Bemessungsgrundlage ein, die durchschnittlich lediglich $\frac{1}{3}$ bis $\frac{1}{2}$ der tatsächlichen Verkehrswerte widerspiegeln.²⁶⁴ Innerhalb des ErbStG sind nun weitere Vergünstigungen für sog. Produktivvermögen zu finden.²⁶⁵

Zum begünstigten Produktivvermögen nach den §§13a Abs.4 u. 19a Abs.2 ErbStG zählt zum einen inländisches Betriebsvermögen i.S.d. §12 Abs.5 ErbStG. Dies umfasst alle Wirtschaftsgüter, wirtschaftlichen Untereinheiten und Schulden von Einzelunternehmen (§95 BewG), Freiberuflern (§96 BewG), gewerblich tätigen bzw. geprägten oder freiberuflich tätigen Personengesellschaften (§§95, 97 Abs.1 S.1 Nr.5 BewG) sowie der KGaA (§97 Abs.1 S.1 Nr.1 BewG). Kein Betriebsvermögen besitzen dagegen rein vermögensverwaltende Personengesellschaften. Begünstigt wird die Übertragung eines ganzen Gewerbebetriebes oder Betriebes eines Freiberuflers, eines Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteils, eines Anteils einer Personenhandelsgesellschaft, gewerblich geprägten Personengesellschaft, Personengesellschaft eines Freiberuflers und eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA. Wichtige Voraussetzung ist jedoch, dass wesentliche Betriebsgrundlagen nicht zurückgehalten werden (R51 Abs.3 S.6f. ErbStR). Die Begünstigungen greifen ebenfalls nicht, wenn es sich um ausländisches Betriebsvermögen handelt, nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden oder wenn die Wirtschaftsgüter die Eigenschaft als Betriebsvermögen beim Erben bzw. Beschenkten verlieren. Schädlich ist es dagegen nicht, wenn SBV zurückbehalten wird, solange es seine Eigenschaft als SBV der übertragenen Gesellschaft behält. Zum anderen gehören zum begünstigten Produktivvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften. Voraussetzung ist jedoch, dass Sitz oder Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland liegt und der Erblasser bzw. Schenkende zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu mehr als 25% am Nennkapital beteiligt ist. Die Begünstigung hängt nicht davon ab, ob diese 25% auch übertragen werden bzw. ob der Anteil im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird. Mittelbare Schenkungen von Anteilen werden nicht begünstigt. Zum begünstigten Produktivvermögen gehört ebenfalls land- und forstwirtschaftliches Vermögen, welches an dieser Stelle nicht weiter erläutert werden soll.²⁶⁶

Zu den begünstigten Erwerbsvorgängen gehören nach §13a Abs.1 S.1 Nr.1 ErbStG alle in §3 ErbStG genannten Erwerbe von Todes wegen. Hierunter fallen

²⁶⁴ Vgl. Scheffler, Unternehmensbesteuerung, 1998, S.239.

²⁶⁵ Vgl. Rose, Substanzsteuern, 1997, S.126f.

²⁶⁶ Vgl. Lang, NWB 2004, S.2867ff.

vor allem der Erbanfall und das Vermächtnis, wobei letzteres erst durch das JStG 1997 mit in den Kreis der Begünstigten einbezogen wurde. Durch das Steueränderungsgesetz 2001 wurden in §13a Abs.1 S.1 Nr.2 ErbStG auch die Erwerbe durch Schenkung unter Lebenden aufgenommen, womit die Voraussetzung der vorweggenommenen Erbfolge aufgehoben wurde.²⁶⁷

§13a ErbStG sieht zwei verschiedene Begünstigungen für das eben erläuterte Produktivvermögen vor. Diese wurden beide durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 gekürzt, was eine Umsetzung der Koch/Steinbrück-Liste bedeutet und somit diese Begünstigungen als Subvention klassifiziert.²⁶⁸ Für Erwerbe, bei denen die Steuer ab dem 01.01.2004 entstanden ist, gilt nach §13a Abs.1 ErbStG ein Freibetrag von 225.000 € (vorher 256.000 €) und nach §13a Abs. 4 ein Bewertungsabschlag von 35% (vorher 40%). Folglich fließen nach Abzug des Freibetrages nur 65% des Wertes des Betriebsvermögens in die Bemessungsgrundlage der Erb- und SchenkSt ein.²⁶⁹ Die Gewährung der beiden Vergünstigungen ist jedoch an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Dabei wird der Bewertungsabschlag auch dann gewährt, wenn der Freibetrag aufgrund der 10-Jahres-Frist nicht genutzt werden kann oder wenn dieser ausdrücklich nicht genutzt werden soll (Abschn.60 Abs.1 ErbStR).²⁷⁰ Die angesprochene 10-Jahres-Frist des §13a Abs.1 S.2 ErbStG besagt, dass der Freibetrag nur einmal innerhalb von 10 Jahren in Anspruch genommen werden kann, wobei sich diese Frist auf den Zuwendenden und nicht auf den Empfänger bezieht. Freibetrag und Wertabschlag werden nach §13a Abs.5 ErbStG ebenfalls nicht gewährt, wenn das erworbene Vermögen aufgrund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen wird. In diesem Fall geht der Freibetrag auf den Dritten über (§13a Abs.3 ErbStG).

Neben diesen Voraussetzungen bei der Gewährung der Begünstigungen existieren in §13a Abs.5 ErbStG weitere Behaltensregeln, die bei Missachtung zu einem nachträglichen Wegfall führen. So werden die Begünstigungen nachträglich aberkannt, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das erworbene Betriebsvermögen veräußert bzw. aufgibt (R63 Abs.3 ErbStR) oder wenn er wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, entnimmt bzw. betriebsfremden Zwecken zuführt (R63 Abs.2 ErbStR). Schädlich ist ebenfalls, wenn bis zum Ende der Fünfjahresfrist Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen und Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 52.000 € übersteigen. Gleich-

²⁶⁷ Vgl. Eisele, Inf 2004, S.185.

²⁶⁸ Vgl. Geck/von Elsner, Stbg 2004, S.213.

²⁶⁹ Vgl. Halaczinsky, NWB 2004, S.1467f.

²⁷⁰ Vgl. Eisele, Inf 2004, S.185f.

ches gilt für die ganze oder teilweise Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bzw. wenn diese in eine Kapitalgesellschaft verdeckt eingelegt werden.²⁷¹ Um Gestaltungsmissbrauch zu vermeiden entfallen die Vergünstigungen ebenfalls, wenn innerhalb der Fünfjahresfrist nachträglich die Insolvenz des Betriebs eintritt.²⁷²

Bei dem Freibetrag des §13a ErbStG handelt es sich um eine sachliche Steuerbefreiung und nicht um eine persönliche, was bedeutet, dass sie sich auf das übertragene Vermögen bezieht. Aus diesem Grund ist der Freibetrag nach bestimmten Regeln zwischen den Beteiligten aufzuteilen. An dieser Stelle ist anzumerken, dass der Freibetrag nur vollständig in Anspruch genommen werden kann, wodurch überschießende Anteile verloren gehen können (R58 Abs.2 ErbStR). Bei Erwerben von Todes wegen wird der Freibetrag nach den Regeln des §13a Abs.1 Nr.1 ErbStG aufgeteilt. Maßgeblich ist immer eine schriftliche Verfügung des Erblassers, sofern eine solche Erklärung vorliegt. Ansonsten findet die Verteilung nach der Erbquote statt, wenn nur Erben beteiligt sind oder zu gleichen Teilen, wenn das Vermögen auf Erben und Nichterben übertragen wird. Diese letzte Alternative ist jedoch nicht auf eine Verteilung nach Köpfen beschränkt. Es sollen vielmehr weitere Rechenschritte stattfinden, in denen überschießende Freibeträge auf die übrigen Beteiligten, bei denen begünstigtes Vermögen noch nicht komplett freigestellt ist, wiederum zu gleichen Teilen verteilt werden sollen.²⁷³ Bei Erwerben durch Schenkung unter Lebenden wird der Freibetrag nur gewährt, wenn der Schenkende dies unwiderruflich und schriftlich gegenüber dem Finanzamt erklärt. Dabei muss er ebenfalls erklären, wie der Freibetrag auf die Beschenkten aufgeteilt werden soll (§13a Abs.1 Nr.2 ErbStG).²⁷⁴

Auf die Vorteile des §13a ErbStG kann jedoch nach §13a Abs.6 ErbStG verzichtet werden, wenn es sich um einen Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft handelt. Dieser Verzicht kann insofern lohnenswert sein, als für diese beiden Vermögensarten der Schuldenabzug nach §10 Abs.6 ErbStG beschränkt ist, wenn sie nach §13a ErbStG begünstigt sind. Im Fall des Verzichts können die Schulden ohne Kürzung abgezogen werden, so dass ein negativer erbschaftsteuerlicher Wert des Vermögens entstehen kann, der mit weiterem Vermögen verrechenbar

²⁷¹ Vgl. Grewe, IWW 2004, S.139.

²⁷² Vgl. Ostertun/Heidemann, GmbHR 20005, S.403.

²⁷³ Vgl. BFH vom 15.12.2004, II R 75/01, BFHNV 2005 S.628.

²⁷⁴ Vgl. Lang, NWB 2004, S.1482.

ist (R68 Abs.2 ErbStR). Auf die Steuerbefreiung kann durch eine einseitige, höchstpersönliche Erklärung des Erwerbers bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung verzichtet werden.²⁷⁵

Neben einer schonenden Besteuerung der Übertragung von betrieblichen Vermögen forderte das BverfG weiterhin, dass dies unabhängig vom Verwandtschaftsgrad geschehen soll. Damit sind die Übertragungen angesprochen, bei denen der Erbwerber der Steuerklasse II oder III angehört, in denen höhere Steuertarife herrschen als in der Steuerklasse I. Diese finden nun eine Entlastung im **§19a ErbStG**, der die Orientierung an sachlichen Kriterien komplettiert. Von der tariflichen ErbSt ist ein Entlastungsbetrag nach §19a ErbStG abzuziehen, sodass das Produktivvermögen immer nach den Tarifen der Steuerklasse I versteuert werden soll. Dies wurde jedoch durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 auf eine Entlastung von 88% beschränkt. Der Entlastungsbetrag ist auf die folgende Art und Weise zu ermitteln.²⁷⁶ In einem ersten Schritt wird die Steuer nach der tatsächlichen Steuerklasse ermittelt und anschließend fiktiv nach der Steuerklasse I. Von diesen beiden Steuerbeträgen ist nun der Anteil zu bestimmen, der auf das begünstigte Vermögen entfällt. Die Differenz dieser beiden Steuerbeträge müsste nun von der tatsächlichen Steuer abgezogen werden, um eine vollständige Gleichstellung der Steuerklassen zu erreichen. Aufgrund der angesprochenen Kürzung durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 können jedoch nur 88% dieser Differenz als Entlastungsbetrag zum Abzug gebracht werden.²⁷⁷ Für die Gewährung und Sicherung der Tarifbegrenzung gelten gemäß §19a Abs.2 S.2 u. Abs.5 ErbStG ähnliche Restriktionen wie für den Freibetrag und Wertabschlag des §13a ErbStG, wobei die 10-Jahres-Frist entfällt.²⁷⁸

Grundsätzlich gelten für die ErbSt die allgemeinen Stundungsregeln des §222 AO, nach denen Stundungszinsen i.H.v. ½% pro Monat anfallen. **§28 ErbStG** enthält darüber hinaus eine spezielle Stundungsregel, die vermeiden soll, dass der Fortbestand von Betriebsvermögen durch eine kurzfristig fällige ErbSt-Zahlung gefährdet werden kann.²⁷⁹ Somit besteht grundsätzlich ein Anspruch auf eine maximale Stundung von 10 Jahren, wenn dies zum Erhalt des Betriebes notwendig ist. Dabei steht der Finanzverwaltung die Möglichkeit offen, eine Tilgung in gleichen jährlichen Raten anzuordnen. Im Falle des Erwerbes von Todes

²⁷⁵ Vgl. Horschitz/Groß/Schnur, Substanzsteuern, 2003, S.544.

²⁷⁶ Vgl. Christoffel, IWW 2004, S.30.

²⁷⁷ Vgl. Lang, NWB 2004, S.1486.

²⁷⁸ Vgl. Rose, Erbschaftsteuer, 2002, S.53.

²⁷⁹ Die speziellen Stundungsregelungen des §28 ErbStG gelten nicht für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

wegen werden keine Stundungszinsen erhoben, während diese bei der Schenkung $\frac{1}{2}\%$ pro Monat betragen.²⁸⁰

5.3.4 Auswirkungen der geplanten Erbschaftsteuerreform

Aufgrund der mehrfachen Begünstigung liegt durch Richtervorlage des BFH vom 22.05.2002 (Az. II R 61/99) eine Klage beim BVerfG, welches die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG überprüfen soll. In der Klage wird bezweifelt, dass in diesem Fall der Grundsatz der Gleichbehandlung aller erfüllt ist (Art.3 Abs.1 GG). Nach diesem Artikel muss gewährleistet werden, dass die Steuerpflichtigen rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden, was aufgrund der sehr unterschiedlichen Besteuerung von Vermögen in der Erb- und SchenkSt in Frage gestellt wird.²⁸¹

Der BFH kritisiert in seinem Beschluss vom 24.10.2001 (Az. II R 61/99) bzgl. der Behandlung von Betriebsvermögen die folgenden Punkte. Der entscheidende Anknüpfungspunkt der Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit liegt in der stark unterschiedlichen Wertermittlung durch das BewG. Während privates Vermögen mit dem Verkehrswert zu bewerten ist, wird zur Bewertung von Betriebsvermögen und nicht-notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich der Steuerbilanzwert herangezogen. Obwohl das Ziel in einer Bewertung zu realitätsnahen Verkehrswerten liegt, weichen die genannten Steuerbilanzwerte häufig erheblich von den Verkehrswerten ab und repräsentieren durchschnittlich lediglich ca. $\frac{1}{3}$ bis $\frac{1}{2}$ der tatsächlichen Teilwerte.²⁸² Diese Abweichung wurde bisher vor allem durch die Verwaltungsvereinfachung der Einheitsbewertung entschuldigt, was nun aber nicht mehr akzeptiert werden soll. Die vorliegende Bewertung wird deswegen so vehement kritisiert, weil es keinen einheitlichen Bewertungsmaßstab gibt; die Bemessungsgrundlage jedoch erheblich von der Bewertung abhängt. Die Ausnahmen bei den Bewertungsregeln und die dabei geltenden einheitlichen Steuertarife führen somit zwangsläufig zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung.²⁸³ Darüber hinaus bezieht sich die Kritik darauf, dass aufbauend auf diese Bewertungsvorteile eine Kumulation der Begünstigungen durch die §§13a und 19a ErbStG entsteht. Der BFH kritisiert weiter, dass für das entstehende unterbewertete Betriebsvermögen ein unbeschränkter Schuldenabzug möglich ist und evtl. Schuldenüberhänge zum Ausgleich mit übrigem Vermögen verwendet werden können. Eine Nachversteuerungsregel für diese Unterbewer-

²⁸⁰ Vgl. Rose, Substanzsteuern, 1997, S.132.

²⁸¹ Vgl. o.V., Verfassungsmäßigkeit, 2004, S.1ff.

²⁸² Vgl. Scheffler, Unternehmensbesteuerung, 1998, S.239.

²⁸³ Vgl. Hübner, DStR 2001, S.2194.

tungen fehlt in den §§13a Abs.5 und 19a Abs.5 ErbStG. Abschließend greift der BFH die Möglichkeit an, dass durch einfache Rechtsformgestaltung (z.B. GmbH & Co. KG) auch rein vermögensverwaltende Gesellschaften die Begünstigungen der §§13a und 19a ErbStG in Anspruch nehmen können.²⁸⁴

Auf der Basis dieses Verfahrens beim BverfG, das über die Verfassungsmäßigkeit des geltenden ErbStG entscheiden soll, hat die Bundesregierung beschlossen, eine Erbschaftsteuerreform durchzuführen. Nachdem mehrere Länder Gesetzesvorlagen eingebracht haben, baut der vorliegende Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge auf dem Falthäuser-Modell des Landes Bayern auf. Zum Stand Dezember 2006 soll dieser Entwurf erst nach der Entscheidung des BverfG, aber rückwirkend zum 01.01.2007, verabschiedet werden.²⁸⁵

Die Erbschaftsteuerreform 2007 steht somit in engem Zusammenhang mit der Unternehmensteuerreform 2008, indem sie das Ziel erreichen soll, die Generationenfolge in Unternehmen von der Erb- und SchenkSt zu entlasten. So soll die auf produktiv eingesetztes Vermögen entfallende Steuer über einen Zeitraum von zehn Jahren zinslos gestundet werden. Wird der Betrieb in einem vergleichbaren Umfang über zehn Jahre fortgeführt, soll die Steuer in zehn Jahresraten erlöschen, was einer vollständigen Befreiung von der ErbSt auf das begünstigte Vermögen entspricht.²⁸⁶

Daran erkennt man bereits die beiden wesentlichen Voraussetzungen, um die Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können. Zum einen muss das Unternehmen über zehn Jahre in vergleichbarem Umfang fortgeführt werden und zum anderen muss es sich bei dem Betriebsvermögen um begünstigtes Vermögen handeln.

Die Anforderungen an den Fortbestand des Unternehmens in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbarem Umfang knüpfen an die Regelungen des §12 Abs.3 S.2 UmwStG an. Wesentliche Kennzahlen um dies zu messen sind der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Betriebsvermögen und die Anzahl der Arbeitnehmer. Bereits in den angesprochenen Fällen des UmwStG zeigt sich jedoch, welche Abgrenzungsprobleme der unpräzise Begriff „der wirtschaftlichen Verhältnisse in vergleichbarem wirtschaftlichem Umfang“ in der Praxis mit sich bringt. Eine Neuerung dabei ist vor allem die Koppelung der

²⁸⁴ Vgl. Jordan/Haubold, UVR 2002, S. 120.

²⁸⁵ Vgl. Brüggemann, IWW 2006, S.279.

²⁸⁶ Vgl. Pinne, BB 2006, S.1.

Entlastungen an den Erhalt von Arbeitsplätzen. Diese Klausel wurde von der Bundesregierung aufgenommen, um die Eigenschaft des Unternehmens als Arbeitgeber zu stärken und die vollständige Steuerfreistellung verfassungsrechtlich rechtfertigen zu können. Die Regelung ist in der Praxis jedoch heftig umstritten, da Unternehmen gezwungen werden, zwischen notwendigen Umstrukturierungen und der Erbschaftsteuerbelastung zu entscheiden und die Überprüfung der Klausel einen enormen administrativen Aufwand mit sich bringt.²⁸⁷

Vermögen, das weitgehend der risikolosen Renditeerzielung dient, soll nicht dem begünstigten Vermögen hinzugerechnet werden, da dieses i.d.R. weder Arbeitsplätze schafft noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt. Damit sollen die Entlastungen zielgenauer ausgestaltet und missbräuchliche Gestaltungen bzw. Mitnahmeeffekte verhindert werden. Betroffen hiervon sind vor allem gewerblich geprägte Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, in die privates Vermögen (v.a. Immobilien) aus rein erbschaft- und schenkungsteuerlichen Motiven eingebracht wurde. Nicht zum Kreis des begünstigten Vermögens zählen die folgenden Vermögensgegenstände:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, Seeschiffe, Flugzeuge, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten,
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25% oder weniger beträgt,
- Beteiligungen an Gesellschaften i.S.d. §15 Abs.1 S.1 Nr.2 u. Nr.3 EStG oder §18 Abs.4 EStG und Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter §28a Abs.1b ErbStG-E fallen, soweit zum Vermögen dieser Gesellschaften nicht begünstigtes Vermögen gehört,
- Geldbestände, Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbare Forderungen und Wertpapiere,
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle sowie Edelsteine, soweit die Summe ihrer Werte den Wert der Schulden und sonstigen Abzüge nach §§103 u. 104 BewG übersteigt.²⁸⁸

Bei der Übertragung von kleineren Unternehmen soll eine Freigrenze von 100 T€ sicherstellen, dass diese nicht mit ErbSt belastet werden und auf die Wertermitt-

²⁸⁷ Vgl. Pinne, BB 2006, S.1.

²⁸⁸ Vgl. Brüggemann, IWW 2006, S.287.

lung und aufwändige Überwachung verzichtet werden kann. Die Stundung und Erlöschung der Steuer findet nur bei begünstigtem Vermögen statt, während die Erb- und SchenkSt bei nicht-begünstigtem Vermögen sofort fällig wird. Für dieses nicht-begünstigte Vermögen können auch die bisherigen Begünstigungen der §§13a u. 19a ErbStG (Betriebsvermögensfreibetrag 225 T€, Wertabschlag 35% und Tarifbegünstigung) nicht mehr in Anspruch genommen werden, da diese vollständig gestrichen werden sollen. Somit kommt es bei dem nicht-begünstigten Vermögen zu einer höheren erbschaftsteuerlichen Belastung, welche durch einen Progressionsschub und die ggf. kommende höhere Bewertung durch das Urteil des BverfG noch verstärkt werden kann. Der komplexen Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht-begünstigtem Vermögen ist folglich eine hohe Bedeutung beizumessen und sie kann in verschiedenen Fällen zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen. So werden bspw. Geldbestände, die ein Unternehmen für zukünftige Investitionen angespart hat dem nicht-begünstigten Vermögen zugeordnet. Nicht begünstigt sind ebenfalls Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die von mehreren Unternehmungen einer Familie gehalten werden, wenn die einzelnen Gesellschaften mit weniger als 25% beteiligt sind. Eine Zusammenrechnung der Anteile wie bei natürlichen Personen unter bestimmten Voraussetzungen („Stämmeregeln“) ist im geschilderten Fall nicht vorgesehen. Von der Erbschaftsteuerreform 2007 profitieren dementsprechend solche Unternehmen, die weitestgehend mit produktivem Vermögen ausgestattet sind und die vom Empfangenden für weitere zehn Jahre fortgeführt werden können. Die gewerblich geprägten GmbH & Co. KGs hingegen, die lediglich grundstücksverwaltend an Dritte vermieten, konnten auf Basis des alten Rechts günstiger übertragen werden.²⁸⁹

In Anhang 5 soll die erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung nach altem Recht und auf Basis des Gesetzesentwurfs an einem Beispiel vergleichend gegenübergestellt werden. Neben dem Unterschied in der sofort fälligen Steuer muss auch das Gefahrenpotential der gestundeten Steuer berücksichtigt werden, da die Steuerzahlung bei Nicht-Fortführung des Unternehmens über zehn Jahre im vergleichbaren wirtschaftlichen Umfang einem Vielfachen der nach altem Recht festzusetzenden Steuer entspricht.²⁹⁰

²⁸⁹ Vgl. Brüggemann, IWW 2006, S.290.

²⁹⁰ Um den Entwicklungsprozess des Reformvorhabens nachvollziehen zu können, ist im Literaturverzeichnis eine Aufstellung der einschlägigen Zeitungsartikel des HB gegeben.

6 Fazit und Ausblick

Die Zielsetzung der Arbeit bestand darin, Gestaltungsvarianten aufzuzeigen, mit deren Hilfe unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Besonderheiten die steuerliche Gesamtbelastung des Familienverbundes, der hinter einem Familienunternehmen steht, optimiert werden kann. Diese Gestaltung findet vor dem besonderen Hintergrund der, in einem Familienunternehmen vorliegenden, Interessenstrukturen statt. Um dieses vielschichtige Optimierungsproblem lösen zu können, muss die steuerliche Planung in verschiedene, auf einander aufbauende Schritte unterteilt werden.

In einem ersten Schritt sollte bestimmt werden, welche Rechtsform als Basis der Besteuerung zu wählen ist. Diese Auswahl der Rechtsform kann nicht als grundsätzlich gültige Optimierung verstanden werden, sondern stellt vielmehr ein Abwägen verschiedener Kriterien unter Berücksichtigung der individuellen Besonderheiten dar. Dabei spielen die zivilrechtlichen Entscheidungskriterien eine wesentliche Rolle, von denen die Möglichkeit der Haftungsbeschränkung auf das betriebliche Vermögen an dieser Stelle noch einmal besonders hervorgehoben werden soll. Die durchgeführten Steuerbelastungsvergleiche haben gezeigt, dass die Personengesellschaften bei geltender Rechtslage einen Belastungsvorteil gegenüber den (voll)ausschüttenden Kapitalgesellschaften aufweisen. Relativ schwierig abzuschätzen ist zum derzeitigen Stand noch, ob sich diese Vorteilhaftigkeit durch die geplante Unternehmensteuerreform 2008 umdrehen kann.

Eine Kombination der Haftungsbeschränkung einer Kapitalgesellschaft mit der Besteuerung von Personengesellschaften entsteht durch die Etablierung einer kapitalistischen Personengesellschaft. Hierin spiegelt sich die besondere Attraktivität der GmbH & Co. KG für ein Familienunternehmen wider. Als interessantes Instrument zur Sicherung des Unternehmensbestandes wurde der Familienpool in verschiedenen Ausprägungen vorgestellt.

Nachdem durch die Auswahl der Rechtsform bereits die anzuwendenden Besteuerungsprinzipien festgelegt wurden, bestehen bei Familienunternehmen in einem zweiten Schritt besondere steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund der gleichlaufenden Interessen innerhalb der Familie. Durch die Verteilung des Einkommens aus dem Unternehmen auf mehrere Mitglieder der Familie soll ein „Familiensplitting“ erzeugt werden, mit dessen Hilfe sich die Einkommensteuerprogression abschwächt und verschiedene Freibeträge mehrfach zum Abzug gebracht werden können. Zur Erreichung dieser Gewinnverteilung innerhalb der Familie können sowohl gesellschaftsrechtliche Beteiligungen der Familienmit-

glieder als auch schuldrechtliche Verträge mit diesen abgeschlossen werden. Sollen jedoch nicht alle Angehörigen an einer Gesellschaft beteiligt werden, besteht ebenfalls die Möglichkeit, das Familienunternehmen in verschiedene Teilbetriebe aufzuteilen, an denen unterschiedliche Personen in die Position des Gesellschafters eintreten. Neben Gewinnen kann es auch interessant sein, Verluste bestimmten Familienmitgliedern zuzuordnen, wenn diese positive Einkünfte aus anderen Quellen erzielen, die mit den Verlusten aus dem Unternehmen verrechnet werden können.

Aufgrund der gleichlaufenden Interessen unterliegen die Verträge zwischen nahen Angehörigen einer besonderen Prüfung durch die Finanzverwaltung, um sicher zu stellen, dass die getroffenen Regelungen in betrieblichen und nicht in privaten Motiven wurzeln. Somit werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie den zivilrechtlichen Anforderungen entsprechen und einem Fremdvergleich standhalten.

Aufgrund des besonderen Wunsches auf Erhalt des Unternehmens im Familienbesitz über mehrere Generationen, nimmt die Frage der Unternehmensnachfolge für den Familienunternehmer einen besonderen Stellenwert ein. Zudem muss in vielen Fällen betriebliches Vermögen auf Familienmitglieder übertragen werden, um die eben erläuterte ertragsteuerliche Konstellation des „Familiensplittings“ zu erzeugen. Darin spiegelt sich die enge Verzahnung der Ertragsteuern mit der Erbschaftsteuer wider.

Aus diesem Grund ist es in einem dritten Schritt notwendig, sich mit den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Konsequenzen einer Übertragung zu befassen, um die gesamte Steuerbelastung optimieren zu können. Im derzeit noch geltenden ErbStG erfährt die Übertragung von Betriebsvermögen an mehreren Stellen eine Begünstigung. Diese beginnt bereits bei der Bewertung, die in der Regel zu Steuerbilanzwerten erfolgt. Darauf aufbauend bietet der §13a ErbStG einen Freibetrag für Betriebsvermögen von 225 T€ und einen Wertabschlag von 35%. Diese Vorzüge werden begleitet von der Tarifbegrenzung des §19a ErbStG und den besonderen Stundungsregelungen im §28 ErbStG.

Dieses System der erbschaftsteuerlichen Behandlung von Betriebsvermögen wurde jedoch durch Klagen beim BVerfG verfassungsrechtlich in Frage gestellt. Aus diesem Grund soll die Erbschaftsteuer 2007 reformiert werden. Trotz der angestrebten Gesamtentlastung der Unternehmen durch die Reform von 450 Mio. € pro Jahr, werden einige Unternehmen durch die geplante Reform schlechter gestellt werden, da nicht-produktive Vermögensteile keinerlei Begüns-

tigung finden und vor allem für Grundvermögen eine höhere Wertfindung abzu-
sehen ist.

Mit Hilfe dieses Gesamtkonzeptes aus Rechtsformwahl, besonderen ertragsteu-
erlichen Gestaltungen und erbschaftsteuerlicher Betrachtung konnten Gestal-
tungsvarianten aufgezeigt werden, um bezogen auf den nationalen Fall die Steu-
erlast des Familienverbundes unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Beson-
derheiten zu optimieren. Zum Abschluss der Arbeit soll nun ein Ausblick darauf
gegeben werden, welche weiteren Möglichkeiten der Steueroptimierung sich
durch Wegzugsüberlegungen der Familie ergeben können.

Immer mehr Unternehmen stellen den Standort Deutschland auf den Prüfstand,
da sich dieser für viele durch international nicht wettbewerbsfähige Steuerbelas-
tungen, ein hohes Lohnkosteniveau und fehlendes Vertrauen in die Politik aus-
zeichnet. So besteht bspw. zu Staaten wie Irland, Großbritannien oder der
Schweiz ein erhebliches Steuergefälle. Dementsprechend sollen Maßnahmen
gefunden werden, die dieses internationale Steuergefälle durch die Verlagerung
von Einkommen in das niedriger besteuerte Ausland ausnutzen und Steuerar-
bitragegewinne ermöglichen.

Die erste Reaktion des Familienunternehmers kann in der Internationalisierung
seines Unternehmens bestehen, indem er Betriebsstätten oder Tochtergesell-
schaften im niedriger besteuerten Ausland eröffnet. Deren Gewinne werden
entweder aufgrund der Freistellungsregelung des geltenden DBA's oder des
Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften von der Besteuerung in Deutschland
ausgenommen. Durch eine entsprechende Verrechnungspreispolitik, geeignete
Finanzierungsmaßnahmen oder steuereffiziente Verlustnutzung sollen Aufwen-
dungen in Deutschland und Erträge in einem steuerlich günstigeren Umfeld an-
gesiedelt werden, sodass eine Gewinnverlagerung ins Ausland stattfindet. Zur
wirtschaftlichen Begründung der gezahlten Verrechnungspreise müssen be-
stimmte Funktionen des Unternehmensablaufes auf die ausländische Tochterge-
sellschaft bzw. Betriebsstätte übertragen werden.²⁹¹

Neben der Eröffnung ausländischer Gesellschaften kann sich der Unternehmer
auch überlegen, mit seiner Familie und seinem Unternehmen aus Deutschland
auszuwandern, da an die Ansässigkeit sowohl des Unternehmers als auch des
Unternehmens bedeutsame Steuerkonsequenzen geknüpft sind. Diese Unter-

²⁹¹ Vgl. Endres, DSWR 2004, S.172ff.

nehmensverlagerung durch den Transfer von Geschäftsleitung und Sitz ins Ausland führt allerdings nur dann zur gewünschten steuerlichen Gewinnverlagerung, wenn die wertschöpfenden Aktivitäten des Unternehmens zukünftig im Ausland stattfinden. Trotz der in Aussicht gestellten Umgehung der deutschen Besteuerung scheuen viele Familienunternehmer aufgrund der Tradition ihres Unternehmens, ihrer persönlichen Verwurzelung und ihrem Pflichtbewusstsein vor einem Wegzug zurück.

Die Ausnutzung der angesprochenen Maßnahmen versucht der deutsche Fiskus jedoch durch entsprechende Regelungen des AstG zu erschweren, mit dem Ziel mögliches Steuersubstrat in Deutschland zu erhalten. Hierzu zählen bspw. die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung, der Wegzugsbesteuerung und der erweiterten (un)beschränkten Steuerpflicht. Somit muss im Einzelfall überprüft werden, inwiefern die angestrebten Maßnahmen der internationalen Steuergestaltung durch die Absicherungsregelungen des deutschen Fiskus ausgehebelt werden.²⁹²

²⁹² Vgl. Endres, DSWR 2004, S.172ff.

Anhang

Anhangverzeichnis

	Seite
Anhang 1 Steuerbelastungsvergleiche zu verschiedenen Gewinnvariationen a) Gewinnhöhe = 20 T€ b) Gewinnhöhe = 50 T€ c) Gewinnhöhe = 100 T€ d) Gewinnhöhe = 200 T€ e) Gewinnhöhe = 300 T€ f) Gewinnhöhe = 500 T€ g) Gewinnhöhe = 1.000 T€ h) Gewinnhöhe = 2.000 T€ i) Gewinnhöhe = 10.000 T€	X
Anhang 2 Steuerbelastungsvergleich unter Berücksichtigung von Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen	XIX
Anhang 3 Übersicht über die verschiedenen Arten der Betriebsaufspaltung	XX
Anhang 4 schematische Abbildung zur Theorie der vGA	XXI
Anhang 5 Belastungsvergleich zwischen der Erbschaftsteuer nach geltendem Recht und auf Basis des Gesetzesentwurfs	XXII

Anhang 1

Im Anhang 1 werden die einzelnen Steuerbelastungsvergleiche zu den verschiedenen Gewinnvariationen ausführlich durchgeführt.²⁹³

a) Gewinnhöhe = 20.000€

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	20.000 €	20.000 €	20.000 €
- GewSt	-3.333 €	-3.333 €	0 €
= Gewinn nach GewSt	16.667 €	16.667 €	20.000 €
- KSt (25%)	-4.167 €	-4.167 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-229 €	-229 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	12.270 €	12.270 €	20.000 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	12.270 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u. - Wbk.pauschale	0 €	-6.135 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	-1.421 €	0 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	0 €	20.000 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	4.714 €	-2.902 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	0 €	-160 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	0 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	0 €	2.902 €
festzusetzender SoliZ	0 €	0 €	160 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	7.729 €	7.729 €	3.062 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,64%	38,64%	15,31%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	12.270 €	16.938 €

²⁹³ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

b) Gewinnhöhe = 50.000€²⁹⁴

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	50.000 €	50.000 €	50.000 €
- GewSt	-8.333 €	-8.333 €	-250 €
= Gewinn nach GewSt	41.667 €	41.667 €	49.750 €
- KSt (25%)	-10.417 €	-10.417 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-573 €	-573 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	30.676 €	30.676 €	49.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	30.676 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-15.338 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	49.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	13.917 €	49.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-1.302 €	-13.557 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-72 €	-746 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	113 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	1.302 €	13.444 €
festzusetzender SoliZ	0 €	72 €	739 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	19.323 €	20.696 €	14.433 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	41,39%	28,87%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	29.303 €	35.567 €

²⁹⁴ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

c) Gewinnhöhe = 100.000€²⁹⁵

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	100.000 €	100.000 €	100.000 €
- GewSt	-16.667 €	-16.667 €	-8.583 €
= Gewinn nach GewSt	83.333 €	83.333 €	91.417 €
- KSt (25%)	-20.833 €	-20.833 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-1.146 €	-1.146 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	61.353 €	61.353 €	91.417 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	61.353 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-30.676 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	91.417 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	29.255 €	91.417 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-5.703 €	-32.293 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-314 €	-1.776 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	3.862 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	5.703 €	28.431 €
festzusetzender SoliZ	0 €	314 €	1.564 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	38.646 €	44.663 €	38.578 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	44,66%	38,58%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	55.336 €	61.422 €

²⁹⁵ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

d) Gewinnhöhe = 200.000€²⁹⁶

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	200.000 €	200.000 €	200.000 €
- GewSt	-33.333 €	-33.333 €	-25.250 €
= Gewinn nach GewSt	166.667 €	166.667 €	174.750 €
- KSt (25%)	-41.667 €	-41.667 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-2.292 €	-2.292 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	122.708 €	122.708 €	174.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	122.708 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-61.354 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	174.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	59.933 €	174.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-18.125 €	-67.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-997 €	-3.705 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	11.363 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	18.125 €	56.007 €
festzusetzender SoliZ	0 €	997 €	3.080 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	77.291 €	96.413 €	84.337 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	48,21%	42,17%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	103.586 €	115.663 €

²⁹⁶ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

e) Gewinnhöhe = 300.000€²⁹⁷

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	300.000 €	300.000 €	300.000 €
- GewSt	-50.000 €	-50.000 €	-41.917 €
= Gewinn nach GewSt	250.000 €	250.000 €	258.083 €
- KSt (25%)	-62.500 €	-62.500 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-3.438 €	-3.438 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	184.062 €	184.062 €	258.083 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	184.062 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-92.031 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	258.083 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	90.610 €	258.083 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-31.929 €	-102.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-1.756 €	-5.630 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	18.863 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	31.929 €	83.507 €
festzusetzender SoliZ	0 €	1.756 €	4.593 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	115.938 €	149.623 €	130.017 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	49,87%	43,34%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	150.376 €	169.983 €

²⁹⁷ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

f) Gewinnhöhe = 500.000€²⁹⁸

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	500.000 €	500.000 €	500.000 €
- GewSt	-83.333 €	-83.333 €	-75.250 €
= Gewinn nach GewSt	416.667 €	416.667 €	424.750 €
- KSt (25%)	-104.167 €	-104.167 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-5.729 €	-5.729 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	306.770 €	306.770 €	424.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	306.770 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-153.385 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	424.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	151.964 €	424.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-57.800 €	-172.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-3.179 €	-9.480 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	33.863 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	57.800 €	138.507 €
festzusetzender SoliZ	0 €	3.179 €	7.618 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	193.229 €	254.208 €	221.375 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	50,84%	44,28%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	245.791 €	278.625 €

²⁹⁸ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

g) Gewinnhöhe = 1.000€²⁹⁹

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	1.000.000 €	1.000.000 €	1.000.000 €
- GewSt	-166.667 €	-166.667 €	-158.583 €
= Gewinn nach GewSt	833.333 €	833.333 €	841.417 €
- KSt (25%)	-208.333 €	-208.333 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-11.458 €	-11.458 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	613.540 €	613.540 €	841.417 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	613.540 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-306.770 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	841.417 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	305.349 €	841.417 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-122.222 €	-347.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-6.722 €	-19.105 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	71.362 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	122.222 €	276.008 €
festzusetzender SoliZ	0 €	6.722 €	15.180 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	386.459 €	515.403 €	449.772 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	51,54%	44,98%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	484.596 €	550.228 €

²⁹⁹ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

h) Gewinnhöhe = 2.000T€³⁰⁰

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	2.000.000 €	2.000.000 €	2.000.000 €
- GewSt	-333.333 €	-333.333 €	-325.250 €
= Gewinn nach GewSt	1.666.667 €	1.666.667 €	1.674.750 €
- KSt (25%)	-416.667 €	-416.667 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-22.917 €	-22.917 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	1.227.083 €	1.227.083 €	1.674.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	1.227.083 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-613.541 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	1.674.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	612.120 €	1.674.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-251.066 €	-697.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-13.809 €	-38.355 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	146.363 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	251.066 €	551.007 €
festzusetzender SoliZ	0 €	13.809 €	30.305 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	772.916 €	1.037.791 €	906.563 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	51,89%	45,33%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	0 €	962.208 €	1.093.437 €

³⁰⁰ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

i) Gewinnhöhe = 10.000€³⁰¹

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	10.000.000 €	10.000.000 €	10.000.000 €
- GewSt	-1.666.667 €	-1.666.667 €	-1.658.583 €
= Gewinn nach GewSt	8.333.333 €	8.333.333 €	8.341.417 €
- KSt (25%)	-2.083.333 €	-2.083.333 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-114.583 €	-114.583 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	6.135.415 €	6.135.415 €	8.341.417 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	6.135.415 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG) Sparerfreibetrag u.	0 €	-3.067.708 €	0 €
- Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	8.341.417 €
= zu versteuerndes Einkommen	0 €	3.066.287 €	8.341.417 €
- vorläufige Einkommensteuer	0 €	-1.281.816 €	-3.497.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-70.500 €	-192.355 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	746.362 €
festzusetzende Einkommensteuer	0 €	1.281.816 €	2.751.008 €
festzusetzender SoliZ	0 €	70.500 €	151.305 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	3.864.584 €	5.216.899 €	4.560.897 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,65%	52,17%	45,61%
Liquiditätszufluss beim Gesell- schafter	0 €	4.783.100 €	5.439.103 €

³⁰¹ Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

Anhang 2

Im Anhang 2 wird der Steuerbelastungsvergleich unter Berücksichtigung von Geschäftsführervergütungen für den Gesellschafter ausführlich durchgeführt.³⁰²

	GmbH (Thesaurierung)	GmbH (Ausschüttung)	KG
1. Gesellschaftsebene			
Gewinn vor GewSt	100.000 €	100.000 €	100.000 €
+ Sonderbetriebseinnahmen	0 €	0 €	100.000 €
= BMG für die GewSt	100.000 €	100.000 €	200.000 €
- GewSt	-16.667 €	-16.667 €	-25.250 €
= Gewinn nach GewSt	83.333 €	83.333 €	174.750 €
- KSt (25%)	-20.833 €	-20.833 €	0 €
- SoliZ (5,5% der KSt)	-1.146 €	-1.146 €	0 €
= verbleibender Gewinn der Gesellschaft	61.353 €	61.353 €	174.750 €
2. Gesellschafterebene			
Einkünfte aus Kapitalvermögen (gilt für GmbH-Gesellschafter)	0 €	61.353 €	0 €
- davon steuerfrei (HEV, §3 Nr.40 EStG)	0 €	-30.676 €	0 €
- Sparerfreibetrag u. Wbk.pauschale	0 €	-1.421 €	0 €
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	100.000 €	100.000 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gilt für KG-Gesellschafter)	0 €	0 €	174.750 €
= zu versteuerndes Einkommen	100.000 €	129.255 €	174.750 €
- vorläufige Einkommensteuer	-35.975 €	-48.263 €	-67.370 €
- vorläufige SoliZ (5,5% der Est)	0 €	-2.654 €	-3.705 €
+ Gewerbesteueranrechnung	0 €	0 €	11.363 €
festzusetzende Einkommensteuer	35.975 €	48.263 €	56.007 €
festzusetzender SoliZ	1.979 €	2.654 €	3.080 €
3. Gesamtbetrachtung			
Gesamte Steuerbelastung (absolut)	76.600 €	89.563 €	84.338 €
Gesamte Steuerbelastung (relativ)	38,30%	44,78%	42,17%
Liquiditätszufluss beim Gesellschafter	62.046 €	110.436 €	115.662 €

³⁰² Steuerbelastungsvergleiche in Anlehnung an Kußmaul/Meyering, GmbHR 2005, S.22 und Jorde/Götz, BB 2003, S.1813.

Anhang 3

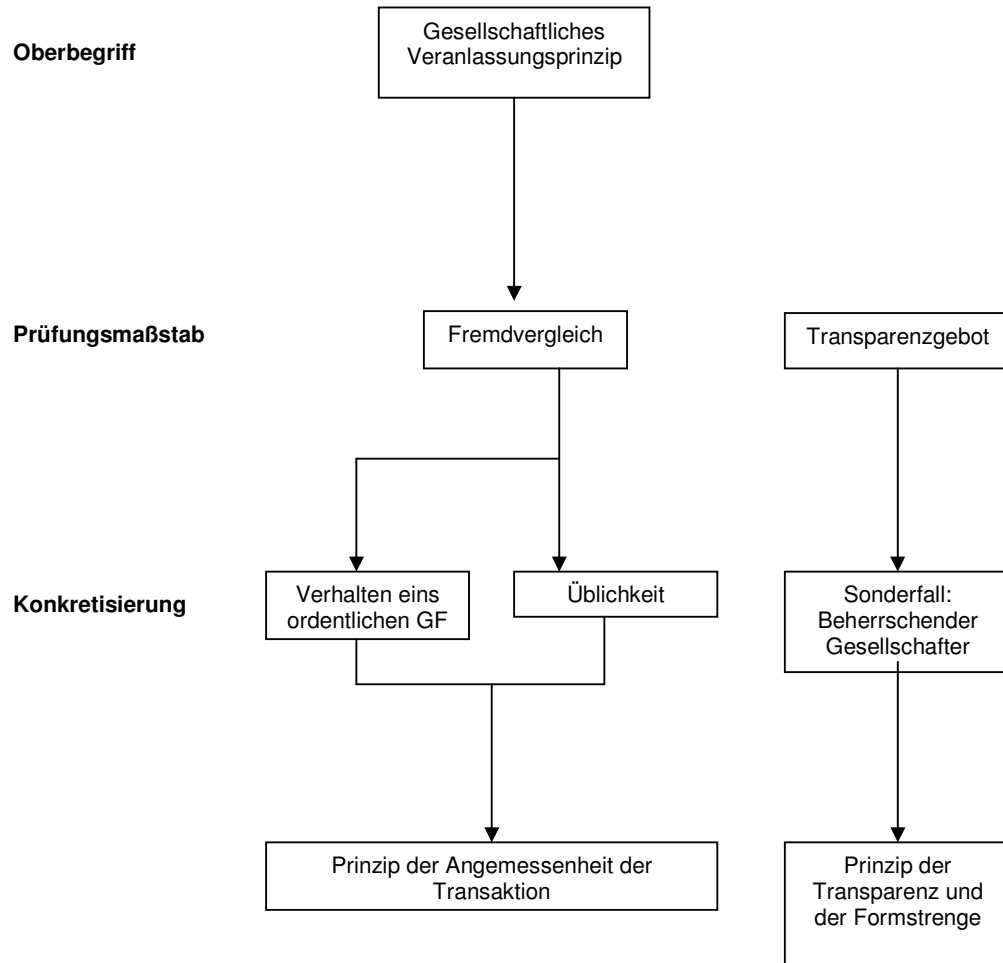
In der folgenden Tabelle werden die Arten der Betriebsaufspaltung differenziert nach der rechtsförmlichen Ausgestaltung zusammengefasst.³⁰³

Bezeichnung	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Klassische Betriebsaufspaltung	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Umgekehrte Betriebsaufspaltung	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft
Kapitalistische Betriebsaufspaltung	Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft
Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	Personengesellschaft	Personengesellschaft

³⁰³ In Anlehnung an Engelsing/Sievert, SteuerStud 2003, S.625.

Anhang 4

In der folgenden Abbildung soll die Theorie der vGA schematisch dargestellt werden.³⁰⁴



³⁰⁴ In Anlehnung an Preißer, Verdeckte Gewinnausschüttung, S.3.

Anhang 5

In der folgenden Berechnung soll in Anlehnung an die Beispielrechnung des BMF die erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung nach geltendem Recht und auf Basis des Gesetzesentwurfes vergleichend gegenübergestellt werden.³⁰⁵

Die Vermögensaufstellung des Unternehmens weist folgende Positionen auf:

Aktiva

Maschinen/Anlagen	1.100.000	
An Dritte vermietete Grundstücke	3.230.000	
Geldvermögen	10.000	
Wertpapiere	<u>570.000</u>	4.910.000

Passiva

Rückstellungen	9.000	
Verbindlichkeiten Bank	2.560.000	
Sonstige Verbindlichkeiten	<u>1.400.000</u>	3.969.000

Wert des Betriebsvermögens **941.000**

a) Besteuerung nach geltendem Recht

Betriebsvermögen	941.000
- Freibetrag §13a ErbStG	<u>-225.000</u>
Verbleiben	716.000
- Bewertungsabschlag §13a ErbStG	<u>-250.600</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	260.400
- persönlicher Freibetrag	-205.000
Steuerpflichtiger Erwerb	260.400
Sofort fällige Steuer	30.360

³⁰⁵ In Anlehnung an o.V., Erbschaftsteuer, 2006.

b) Besteuerung auf Basis des Gesetzesentwurfs

Ermittlung des begünstigten Vermögens

Aktiva, davon		4.910.000
Maschinen/Anlagen	1.100.000	
An Dritte vermietete Grundstücke	3.230.000	
Geldvermögen	10.000	
Wertpapiere	<u>570.000</u>	
Nicht begünstigtes Vermögen	3.810.000	
Passiva, davon		3.969.000
Rückstellungen	9.000	
Verbindlichkeiten Bank	2.560.000	
Sonstige Verbindlichkeiten	<u>1.400.000</u>	
	3.969.000	
Wert des Betriebsvermögens		941.000
Saldo nicht begünstigtes Vermögen – Passiva	-159.000	<u>0</u>
Begünstigtes Betriebsvermögen		941.000

Steuerberechnung

Betriebsvermögen		941.000
- persönlicher Freibetrag		<u>-205.000</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		736.000
Steuer		139.840

Anteil begünstigtes Vermögen = 100%

Zu stundende Steuer		139.840
Sofort fällige Steuer		0

Literaturverzeichnis

A. Monographien, Beiträge in Handbüchern und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika

Brönner, Herbert (Besteuerung der Gesellschaften, 1999): Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlung, 17. Auflage, Stuttgart 1999.

Brüggemann, Gerd (IWW 2006): Der Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, in: Erbfolgebesteuerung – IWW 2006, S.279-294 (Heft 11-12/2006).

Bühler, Peter / Siegrist, Louis (Wert eines Familienunternehmens, 2006): Was ist ein Familienunternehmen wert? Total Value, emotionaler Wert und Marktwert, Hrsg.: Ernst & Young AG in Zusammenarbeit mit dem Center for Family Business der Universität St. Gallen, Zürich 2006.

Carlé, Dieter / Bauschatz, Peter (Unterbeteiligungsverträge, 2004): Unterbeteiligungsverträge – mit optionalen Vertragsregelungen sowie zahlreichen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Hinweisen und Erläuterungen, 3. Auflage, Köln 2004.

Christoffel, Hans Günter (Erbfolgebesteuerung - IWW 2004): §13a und §19a ErbStG ab 2004 geändert, in: Erbfolgebesteuerung - IWW 2004, S. 30 (Heft 2, 2004).

Corsten, Hans / Reiß, Michael (Betriebswirtschaftslehre, 1999): Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, München 1999.

Djanani, Christiana / Brähler, Gernot (Umwandlungssteuerrecht, 2005): Umwandlungssteuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden 2005.

Eisele, Dirk (Inf 2004): Neuerungen bei der Erbschaftsteuer durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004, in: Inf 2004, S. 185-188.

Endres, Dieter (DSWR 2004): Internationalisierung oder Abwanderung? Unternehmen vor der Entscheidung, in: DSWR 2004, S.172-176.

Fasselt, Theo (Nachfolge, 1992): Nachfolge in Familienunternehmen, 1. Auflage, Stuttgart 1992.

Fett, Torsten (INF 2005): Die Kapitalgesellschaft & Co. KGaA, in: INF 2005, S.872-877.

Fichtelmann, Helmar (Beteiligung von Angehörigen, 1993): Beteiligung von Angehörigen: Steuergestaltung bei Familiengesellschaften und anderen Beteiligungsformen, 1. Auflage, Berlin 1993.

Finanzgericht Baden-Württemberg (DStRE 2006): Zur Anerkennung eines Miet- und Darlehensvertrages unter nahen Angehörigen, in: DStRE 2006, S.408-411.

Friedrich, Katja / Steidle, Birgit (BB 2004): Ausgewählte Aspekte der „verdeckten Gewinnausschüttung“ – Handlungsbedarf zum Jahresende, in: BB 2004, S.2665-2670.

Geck, Reinhard/von Elsner, Dietrich (Stbg 2004): Aktuelle Entwicklung und Gestaltungsempfehlungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer, in: Stbg 2004, S. 213-230.

Gesmann-Nuissl, Dagmar (BB 2006): Unternehmensnachfolge – ein Überblick über die zivil- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, in: BB 2006, BB-Special 6/2006, S.2-7.

Grewe, Gerrit (IWW 2004): Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Sonderbetriebsvermögen, in IWW 2004, S. 134-142 (Heft 5, 2004).

Grotherr, Siegfried / Herfort, Claus / Strunk, Günter / Kaminski, Bert / Rundshagen Helmut (Internationales Steuerrecht, 2003): Grüne Reihe – Internationales Steuerrecht, Band 17, 2. Auflage, Achim (bei Bremen) 2003.

Habig, Helmut / Berninghaus, Jochen (Nachfolgeregelungen, 1998): Die Nachfolge im Familienunternehmen ganzheitlich regeln, 1. Auflage, Heidelberg 1998.

Halaczinsky, Raymond (NWB 2004): Änderung des Erbschaftsteuergesetzes durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004, in NWB: 2004, S. 231-232.

Heinemann, Friedrich (Länderindex, 2006): Länderindex der Stiftung Familienunternehmen, Hrsg.: Stiftung Familienunternehmen in Zusammenarbeit mit dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforum GmbH, Stuttgart 2006.

Hennerkes, Brun-Hagen (Familie und Unternehmen, 2005): Die Familie und ihr Unternehmen – Strategie, Liquidität, Kontrolle, 2. Auflage, Frankfurt am Main 2005.

Hohaus, Benedikt / Eickmann, Marco (BB 2004): Die Beteiligung Minderjähriger an vermögensverwaltenden Familien-Kommanditgesellschaften – Anforderungen für die steuerliche Anerkennung, in: BB 2004, S.1707-1712.

Hohaus, Benedikt (GmbHHR 2002): Die atypische Unterbeteiligung an einer GmbH – Wirtschaftliches Eigentum nach §39 Abs.2 AO, in: GmbHHR 2002, S.883-890.

Horschitz, Harald / Groß, Walter / Schnur Peter (Substanzsteuern, 2003): Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, 16. Auflage, Stuttgart 2003.

Hübner, Heinrich (DStR 2001): Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes? – Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 24.10.2001, II R 61-99, in: DStR 2001, S. 2193-2196.

Jacobs, Otto H. (Unternehmensbesteuerung, 2002): Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl: Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 3. Auflage, München 2002.

Jaques, Henning (BB 2006): Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte und Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge, in: BB 2006, S.804-810.

Jordan, Günter / Haubold, Jan (UVR 2002): Praktische Auswirkungen der Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behandlung des Übergangs von Betriebsvermögen – Vorläufigkeit der Steuerfestsetzungen, in: UVR 2002, S. 120-122.

Jorde, Thomas (Strukturierung von Familienunternehmen, 2005): Strukturierung von Familienunternehmen – nationale und internationale Aspekte, Vortragsveranstaltung des IDW Landesgruppe Rheinland-Pfalz, Koblenz 2005.

Jorde, Thomas (BB 2003): Maßgebende Gesichtspunkte der Rechtsformwahl unter Steuer-, Liquiditäts- und Bewertungsaspekten, in: BB 2003, S.1813-1818.

Kleefass, Jacob (Stbg 2005): Eigenkapitalersetzende Darlehen – Ausgewählte Probleme, in: Stbg 2005, S.366-371.

Kiesel, Lothar (DStR 2001): Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung in der Beratungspraxis – Eine Replik zu Söffing DStR 2001, in: DStR 2001, S.520-523.

Kirchdörfer, Rainer / Lorz, Rainer (DB 2004): Familienvermögensgesellschaften als Organisationsmodelle im Rahmen der Familienstrategie und der Planung der Vermögensnachfolge, in: BB 2004, Beilage Nr.3/2004.

Korn, Klaus / Carlé, Dieter / Stahl, Rudolf / Strahl, Martin / Carlé, Thomas / Fuhrmann, Claas (Personengesellschaften, 2005): Beratungsbrennpunkt Personengesellschaften – Ertrags-, Erbschaft- und Umsatzsteuerrecht sowie Zivilrecht, Vortragsveranstaltung des Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH, Köln 2005.

Kußmaul, Heinz / Ternig, Helmut (DB 2004): Vergleich der laufenden Steuerbelastung von GmbH und KG aus der Sicht mittelständischer Unternehmer auf Basis der jüngsten steuerlichen Gesetzgebung, in: DB 2004, S.1161-1165.

Kußmaul, Heinz / Meyering, Stephan (GmbHHR 2005): Historische Entwicklung der GmbH-Besteuerung und Vergleich der laufenden Steuerbelastung von Kapital- und Personengesellschaften, in: GmbHHR 2005, S.17-23.

Kußmaul, Heinz (Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2006): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Auflage, München/Wien 2006.

Lang, Bianca (NWB 2004): Die Begünstigung von Produktivvermögen nach §§13a, 19a ErbStG, in: NWB 2004, S. 2867–2884.

Lindner, Reinhold (DSWR 2005): Die Stiftung als Unternehmensform, in: DSWR 2005, S.245-249.

Lippross, Otto-Gerd (Kommentar zu 15a EStG): Basiskommentar Steuerrecht, Hrsg.: Otto-Gerd Lippross, in: LexInform Datenbank, Dokumentennummer: 0177807, Kommentar vom 01.11.2005.

Märkle, Rudi (BB 1993): Angehörige als Darlehensgeber, stille Gesellschaft, Kommanditisten, in: BB 1993, Beilage Nr. 2/1993.

Märkle, Rudi (DStR 2002): Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung – neueste Rechtsprechung und Verwaltungsanweisung (Teil I), in: DStR 2002, S.1109-1118.

Martens, Angela (BB 2005): Die steuerliche Einordnung der atypischen Unterbeteiligung an Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, in: BB 2005, S.1660-1664.

Milatz, Jürgen (DStZ 2006): Die typische stille Beteiligung an einem Nicht-Handelsgewerbe, in: DStZ 2006, S.141-147.

Milatz, Jürgen / Sonneborn, Andrea (DStR 1999): Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen: Zivilrechtliche Vorgaben und ertragsteuerliche Folgen, in: DStR 1999, S.137-143.

Möller, Senta (INF 2005): Aktuelle Entwicklungen im Stiftungszivil- und –steuerrecht am Beispiel der treuhänderischen Privatstiftung, in: Inf 2005, S.576-580.

Ostertun, Dietrich/Heidemann, Frank (GmbHHR 2005): Unternehmensnachfolge – steuerliche Entwicklungen, in: GmbHHR 2005, S. 400-407.

o.V. (Ausschluss des Verlustausgleichs, 2005): Ausschluss des Ausgleichs von Verlusten aus stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – ADV eines Verwaltungsaktes ohne Sicherheitsleistungen; Praxis-Hinweise zur BFH-Ent-

scheidung I B 208/04 vom 03.02.2005, Hrsg.: Verlag für Steuerberater, Kurzbeitrag vom 17.05.2005.

o.V. (DStR-KR 2005): Geschäftsführende GmbH-Gesellschafter und mitarbeitende Familienangehörige: Auf sozialversicherungsrechtlichen Status achten, in: DStR-KR 2005, S.11-13.

o.V. (Erbschaftsteuerreform, 2006): Reform des Erbschaftsteuerrechts für Familienunternehmen, Hrsg.: Stiftung Familienunternehmen, Stuttgart April 2006.

o.V. (Rechtsformwahl, 2003): Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften, Hrsg.: Bundesministerium der Finanzen, Pressemitteilung vom 19.09.2003.

o.V. (Risikomanagement, 2006): Risikomanagement: Fehlende Nachfolgekonzeppte können für den Mittelständler existenzgefährdend sein, in: Handelsblatt vom 14.08.2006, S.18.

o.V. (Unterbeteiligungen, 2006): Neuigkeiten bei Unterbeteiligungen an GmbH-Anteilen – Anmerkung zu BFH Urteil VIII-R-34/01 vom 18.05.2005, Hrsg.: Kanzlei Rödl & Partner in Nürnberg, Anmerkung vom März 2006.

o.V. (Unternehmensteuerreform, 2006): Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland, Hrsg.: Bundesministerium der Finanzen, 12.07.2006.

Pinne, Jürgen (BB 2006): Unternehmensnachfolge: Was bringt die geplante Erbschaftsteuerreform, in: BB 2006, S.1 (BB-Special 6).

Preißer, Michael / Schütte, Nina (Verdeckte Gewinnausschüttung, 2006): Verdeckte Gewinnausschüttung – Lexikon des Steuerrechts, in: LexInform-Datenbank, Dokumentennummer: 0630857, Beitrag vom 31.03.2006.

PriceWaterhouseCoopers (Familienunternehmen, 2006): Familienunternehmen Deutschland 2006, Hrsg.: PriceWaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt am Main 2006.

Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander (GmbHR 1998): Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen, in: GmbHR 1998, S.565-575.

Rödel, Thomas (Inf 2003): Die typisch stille Gesellschaft im Spiegel der neueren Rechtsprechung, in: Inf 2003, S.140-144.

Rogall, Matthias (BB 2004): Die Funktionsweise des §15a EStG – zur Notwendigkeit, Anzahl und Fortentwicklung von Korrektur- und Merkposten, in: BB 2004, S.1819-1824.

Rose, Gerd (Erbchaftsteuer, 2002): Erbschaftsteuer: mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht, 11. Auflage, Wiesbaden 2002.

Rose, Gerd (Substanzsteuern, 1997): Die Substanzsteuern, 10. Auflage, Wiesbaden 1997.

Rust, Walter (DStR 2005): Die Beteiligung von Minderjährigen im Gesellschaftsrecht – Vertretung, familien-/vormundschaftsgerichtliche Genehmigung und Haftung des Minderjährigen (Teil I), in: DStR 2005, S.1942-1949.

Rust, Walter (DStR 2005): Die Beteiligung von Minderjährigen im Gesellschaftsrecht – Vertretung, familien-/vormundschaftsgerichtliche Genehmigung und Haftung des Minderjährigen (Teil II), in: DStR 2005, S.1992-1996.

Schäfer, Harald / Schlarb, Eberhard (Personengesellschaften, 2006): Praxisrelevante Steuergestaltung 2006 – für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, Vortragsveranstaltung der Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz, Trier 2006.

Schäfer, Harald / Schlarb, Eberhard (Kapitalgesellschaften, 2006): Praxisrelevante Steuergestaltung 2006 – für Kapitalgesellschaften, Vortragsveranstaltung der Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz, Trier 2006.

Schäfer, Carsten (BB 2004): Die Vererbung von Personengesellschaftsanteilen durch Nachfolgeklauseln, in: BB 2004, S.15-19.

Scherer, Stephan (BB 2004): Erfolgreiche Unternehmensnachfolge – Beratungsaspekte und Störfelder, in: BB 2004, S.2-8.

Scheffler, Wolfram (Unternehmensbesteuerung, 1998): Besteuerung von Unternehmen, 3. Auflage, Heidelberg 1998.

Schierenbeck, Henner (Betriebswirtschaftslehre, 2003): Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 16. Auflage, München 2003.

Schießl, Harald (GmbHHR 2006): Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebs-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, in: GmbHHR 2006, S.459-462.

Schiffer, K. Jan (DStR 2005): Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, in: DStR 2005, S.508-513.

Schlarb, Eberhard (Aktuelle Informationen III/2006): Aktuelle Informationen III/2006, Vortragsveranstaltung der Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz, Trier 2006.

Schmidt, Ludwig (Kommentar zum EStG): Einkommensteuergesetz – Kommentar 2006, Hrsg.: Ludwig Schmidt, 25. Auflage, München 2006.

Schneider, Josef (Organschaft, 2006): Organschaft – Lexikon des Steuerrechts, in: LexInform-Datenbank, Dokumentennummer: 0630604, Beitrag vom 31.03.2006.

Schulze, Dieter (BB 2004): Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, in: BB 2004, S.355-360.

Schwendy, Klaus (Familiengesellschaften, 1993): Familiengesellschaften und Gestaltungsmissbrauch, in: Ertragsbesteuerung: Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung; Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, Hrsg.: Arndt Raupach, 1.Auflage, München 1993.

Söffing, Günter / Jordan, Günter (BB 2004): Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, in: BB 2004, S.353-355.

Sommer, Michael / Godron, Axel (DSWR 2005): Planung der Unternehmensnachfolge, in: DSWR 2005, S.221-230.

Sudhoff (Familienunternehmen, 2005): Familienunternehmen, 2. Auflage, München 2005.

Thommen, Jean-Paul / Achleitner, Ann-Kristin (Betriebswirtschaftslehre, 2001): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, Wiesbaden 2001.

Tomik, Roland / Nickel, Stephen / Klafke, Kathi-Gesa (DStR 2004): Mitarbeitende Familienangehörige: Sinnvolle Nutzung der Kombination von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und Sozialversicherungsfreiheit, in: DStR 2004, S.1809-1814.

Walter, Wolfgang (GmbHHR 2005): Der Entwurf eines neuen BMF-Schreibens zur Organschaft, in: GmbHHR 2005, S.456-459.

Werner, Rüdiger (DSWR 2006): Wie mit Gesellschafterkonflikten im Familienunternehmen umgehen?, in: DSWR 2006, S.89-95.

Wotschofsky, Stefan / Sauter, Markus (StB 2003): Die kapitalistische Kommanditgesellschaft auf Aktien als Rechtsform für den Zeitgeist, in: StB 2003, S.329-343.

B. Internetquellen

Maier, W. (Darlehen, 2005): Thema Darlehen in Becksches Steuerlexikon, <http://127.0.0.1/BDSTD/bib/bin/show.asp?vpath=/bibdata/lex/bestlex/cont/bestlex.file>, Zugriffsdatum: 02.09.2006.

o.V. (Erbschaftsteuer, 2006): Reform der Erbschaftsteuer erleichtert die Unternehmensnachfolge – Warum soll die Unternehmensnachfolge von der Erbschaftsteuer entlastet werden?, Hrsg. Bundesministerium der Finanzen, http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Referentenentwuerfe/006_2.templateId=raw.property=publicationFile.pdf, Zugriffsdatum: 10.01.2007.

o.V. (Unternehmen Familie, 2006): BDI Für ein attraktives Deutschland, http://www.bdi-online.de/Dokumente/III-5_Nachhaltigkeit.pdf, Zugriffsdatum: 14.08.2006.

o.V. (Verfassungsmäßigkeit, 2004): Newsarchiv der Becker, Müller & Partner GmbH, <http://www.bmp-finanz.de/cms-newsarchiv/allgemeines/artikel9/index.php>, Zugriffsdatum: 24.08.2006.

C. Gesetzesmaterial

Abgabenordnung 1977 (AO 1977) in der seit dem 1. September 2002 geltenden Neufassung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S.3866) letztmalig geändert durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz (BGBl. I S.2098).

Außensteuergesetz 1972 (AStG 1972) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. September 1972 (BGBl. I S.1713) letztmalig geändert durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 09.12.2004 (BGBl. I S.3310).

Bewertungsgesetz 1991 (BewG 2001) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S.230) letztmalig geändert durch das Steueränderungsgesetz 2001 (BGBl. I S.3794).

Einkommensteuergesetz 2002 (EStG 2002) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S.4210, ber. BGBl. 2003 I S.179) letztmalig geändert durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz (BGBl. I S.2098).

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz 1997 (ErbStG 1997) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S.378) letztmalig geändert durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 (BGBl. I S.3076).

Grundgesetz 1949 (GG 1949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Mai 1949 (BGBl. III-1) letztmalig geändert durch das vierunddreißigste Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (BGBl. I S.2383).

Körperschaftsteuergesetz 2002 (KStG 2002) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S.4144) letztmalig geändert durch das Steueränderungsgesetz 2007 (BGBl. I S.1652).

D. Entscheidungen oberster Gerichte

1. Entscheidungen des Bundesfinanzhofes

14.02.1973 I R 131/70 BStBl. II 1973 S.395.
29.03.1973 IV R 56/70 BStBl. II 1973 S.650.
04.06.1973 IV R 26/68 BStBl. II 1973 S.866.
16.12.1981 I R 167/78 BStBl. II 1982 S.387.
24.07.1986 IV R 103/83 BStBl. II 1987 S.54.
22.02.1989 I R 44/85 BStBl. II 1989 S.475.
01.12.1992 IV B 2 BStBl. II 1994 S.11.
01.03.1994 VIII R 35/92 BStBl. II 1995 S.241.
16.06.2004 XI R 17/03 BFHNV 2005 S.173.
15.12.2004 II R 75/01 BStBl. II 2005 S.295.
03.02.2005 I B 208/04 BStBl. II 2005 S.351.
18.05.2005 VIII R 34/01 BStBl. II 2005 S.857.

2. Entscheidungen des Bundesgerichtshofes

24.02.1997 II ZR 11/96 BGHZ 134 S.392

E. Entscheidungen unterer Gerichte

1. Entscheidungen von Finanzgerichten

22.08.2001 13 K 513/96 Niedersächsisches Finanzgericht

F. Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 10.11.2005, IV B 7, BStBl. 2005, S.1038.

Einkommensteuer-Richtlinien 2003 (EStR 2003) in der Fassung vom 15. Dezember 2003 (BStBl. 2003 I Sondernummer 2).

Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 (ErbStR 2003) in der Fassung vom 17. März 2003 (BStBl. 2003 I Sondernummer 1 S.2).

Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 (KStR 2004) in der Fassung der KStR vom 13. Dezember 2004 (BStBl. 2004 I Sondernummer 2 S.2).

OFD Frankfurt am Main (atypisch stille Beteiligung, 2004): Ertragsteuerliche Behandlung der atypisch stillen Gesellschaft, Hrsg.: OFD Frankfurt am Main, in: LexInform-Datenbank, Dokumentennummer: 0575674, Verfügung vom 26.03.2004.

OFD Frankfurt am Main (Betriebsaufspaltung, 2004): Gesamtdarstellung Betriebsaufspaltung, Hrsg.: OFD Frankfurt am Main, in: LexInform-Datenbank, Dokumentennummer: 0578333, Verfügung vom 07.04.2004.

OFD Frankfurt am Main (GmbH 1996): GmbH & Still: Einkommensteuerliche Behandlung der atypischen Gesellschaft, in: GmbHR 1996, S.798-799.

OFD Hannover (Nießbrauch, 1999): Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, Hrsg.: OFD Hannover, in: LexInform-Datenbank, Dokumentennummer: 0555575, Verfügung vom 23.03.1999.

G. Zeitungsartikel

1. Zeitungsartikel zum Thema Unternehmensteuerreform 01.01.2008

HB 24.05.2006, S.3 Unternehmensteuern: Was kommt, was nicht?

HB 06.06.2006, S.6 Steinbrück gehen Unionspläne zu weit

HB 14.08.2006, S.3 Steuerpläne erschweren Investitionen

HB 15.08.2006, S.4 Streit um Gewinnverlagerung ins Ausland

HB 16.08.2006, S.8 Die doppelte Zinslast

HB 22.08.2006, S.4 Steinbrück will kleine Unternehmen verschonen

HB 24.08.2006, S.8 Breite Bemessungsgrundlage, niedrige Sätze

HB 24.08.2006, S.3 Steinbrück kommt Union entgegen

HB 25.08.2006, S.3 Union lobt Entgegenkommen Steinbrücks bei Unternehmensteuern

- HB 29.08.2006, S.4 In der SPD wächst der Widerstand gegen Steinbrücks Steuerpläne
- HB 30.08.2006, S.4 Steinbrück will Gewerbesteuer stärker senken
- HB 31.08.2006, S.3 Annäherung im Steuerstreit
- HB 04.09.2006, S.3 Merkel: Keine Besteuerung von Kosten
- HB 05.09.2006, S.4 Steinbrück hält an Steuerplan weiter fest
- HB 06.09.2006, S.4 Steinbrück beharrt nicht auf Zinsbesteuerung
- HB 07.09.2006, S.4 Finanzpolitiker erwägen spätere Abgeltungsteuer
- HB 08.09.2006, S.4 Ramsauer: Unternehmensteuerpläne verletzen „kaufmännischen Verstand“
- HB 12.09.2006, S.4 Wirtschaft kritisiert Kochs Zinssteuerplan
- HB 14.09.2006, S.5 Union: Konsens bei Firmensteuern möglich
- HB 25.09.2006, S.3 Oettinger kritisiert Unternehmensteuerplan
- HB 26.09.2006, S.3 In der Koalition wachsen die Bedenken gegen die Zinssteuerpläne
- HB 29.09.2006, S.3 Koch: „Nicht die süßesten Trauben herauspicken“
- HB 02.10.2006, S.5 Steinbrück kommt der Wirtschaft entgegen
- HB 11.10.2006, S.3 Einigung bei Unternehmensteuern in Sicht
- HB 12.10.2006, S.3 Wirtschaft und Opposition kritisieren eine Ausweitung der Gewerbesteuer
- HB 16.10.2006, S.6 Firmensteuern: Koch legt neues Modell vor
- HB 17.10.2006, S.3 Steuerreform ist neuer Streitpunkt der Koalition
- HB 18.10.2006, S.4 Koalition einig bei Entlastung für den Mittelstand
- HB 25.10.2006, S.4 Handwerk lobt Plan zu Unternehmensteuern
- HB 27.10.2006, S.4 Koalition sucht neue Wege für Steuerreform
- HB 30.10.2006, S.3 Angelsachsen diesen als Steuer-Vorbild
- HB 31.10.2006, S.4 OECD hält Zinsbesteuerung für akzeptabel
- HB 06.11.2006, S.5 Viel Zustimmung für Steuerreform
- HB 08.11.2006, S.4 Merkel, Beck und Stoiber stehen hinter Unternehmensteuerreform
- HB 09.11.2006, S.6 Steuerreform besser als der Status quo
- HB 13.11.2006, S.3 Die Steuerreform wirkt tatsächlich
- HB 23.11.2006, S.4 Wirtschaft freundet sich mit Unternehmensteuerreform an
2. Zeitungsartikel zum Thema Erbschaftsteuerreform 2007
- HB 06.06.2006, S.4 Zahl der Jobs spielt für Erben eine wichtige Rolle
- HB 09.06.2006, S.4 Immobilien im Erbfall höher bewertet
- HB 12.06.2006, S.3 Wirtschaftspolitiker proben Aufstand

- HB 13.06.2006, S.5 Erbschaftsteuer in der Kritik
- HB 07.08.2006, S.5 Erbschaftsteuerreform weckt Skepsis
- HB 09.08.2006, S.16 Generationenwechsel ist oft schwierig
- HB 08.09.2006, S.5 Koalition will schnell die Erbschaftsteuerreform
- HB 09.10.2006, S.3 Steinbrück entschärft Erbschaftsteuerreform
- HB 13.10.2006, S.5 SPD-Fraktion kritisiert Erbschaftsteuer-Pläne
- HB 18.10.2006, S.6 Streit um Reform der Erbschaftsteuer
- HB 18.10.2006, S.10 Ein schweres Erbe – Es gibt keinen vernünftigen Grund dafür, Familienunternehmen mit der Erbschaftsteuer zu belasten
- HB 20.10.2006, S.4 Handwerk macht Druck bei Erbschaftsteuerreform
- HB 26.10.2006, S.6 Berlin bessert Erbschaftsteuer nach
- HB 12.12.2006, S.20 Sparmodelle stehen vor dem Aus, Nachfolge: Familienunternehmer müssen sich auf ein neues Erbschaftsteuerrecht einstellen

Versicherung

Ich versichere, dass ich diese Diplomarbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt, nur die angegebenen Quellen benutzt und die den benutzten Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen.

Lahr, den 25. Januar 2007