
Recht der Unternehmensnachfolge - Steuerrecht

Caputh, 03. September 2013

Knappworst & Partner
Steuerberatungsgesellschaft

Agenda

1. Überblick
2. unentgeltliche Übertragung
 - Ertragsteuern
 - Erbschaftsteuer
3. Veräußerungsbesteuerung
 - Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Agenda

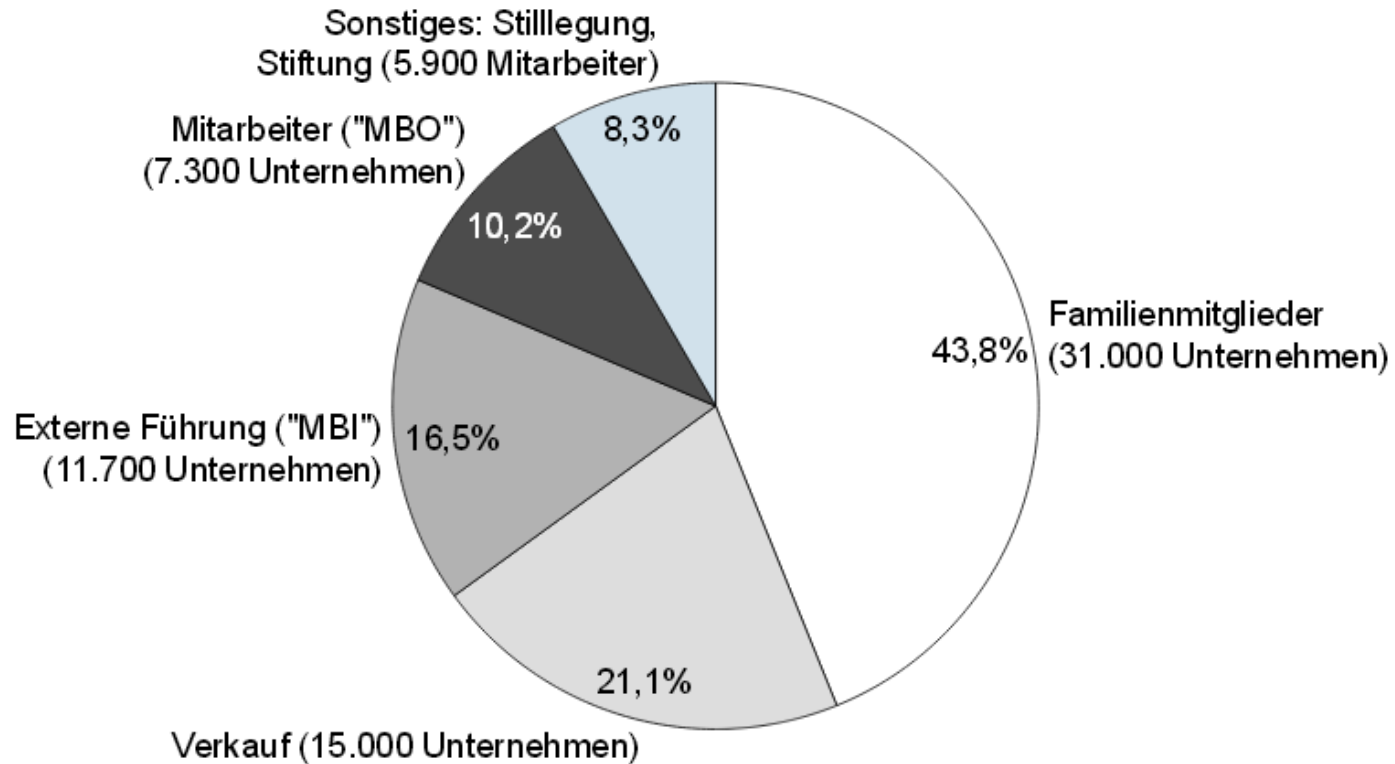
1. Überblick
2. unentgeltliche Übertragung
 - Ertragsteuern
 - Erbschaftsteuer
3. Veräußerungsbesteuerung
 - Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Nachfolgeberatung



Quelle: Spiegelberger, Unternehmensnachfolge, 2. Auflage 2009

Nachfolgemöglichkeiten



Quelle: Institut für Mittelstandsforschung

Gründe für das Scheitern der Unternehmensnachfolge

Unternehmer:

- mangelndes Bewusstsein für die Nachfolgeregelung,
- keine Nachwuchsförderung,
- fehlende Bereitschaft zur Aufgabe der Einflussnahme,
- Kaufpreisvorstellungen.

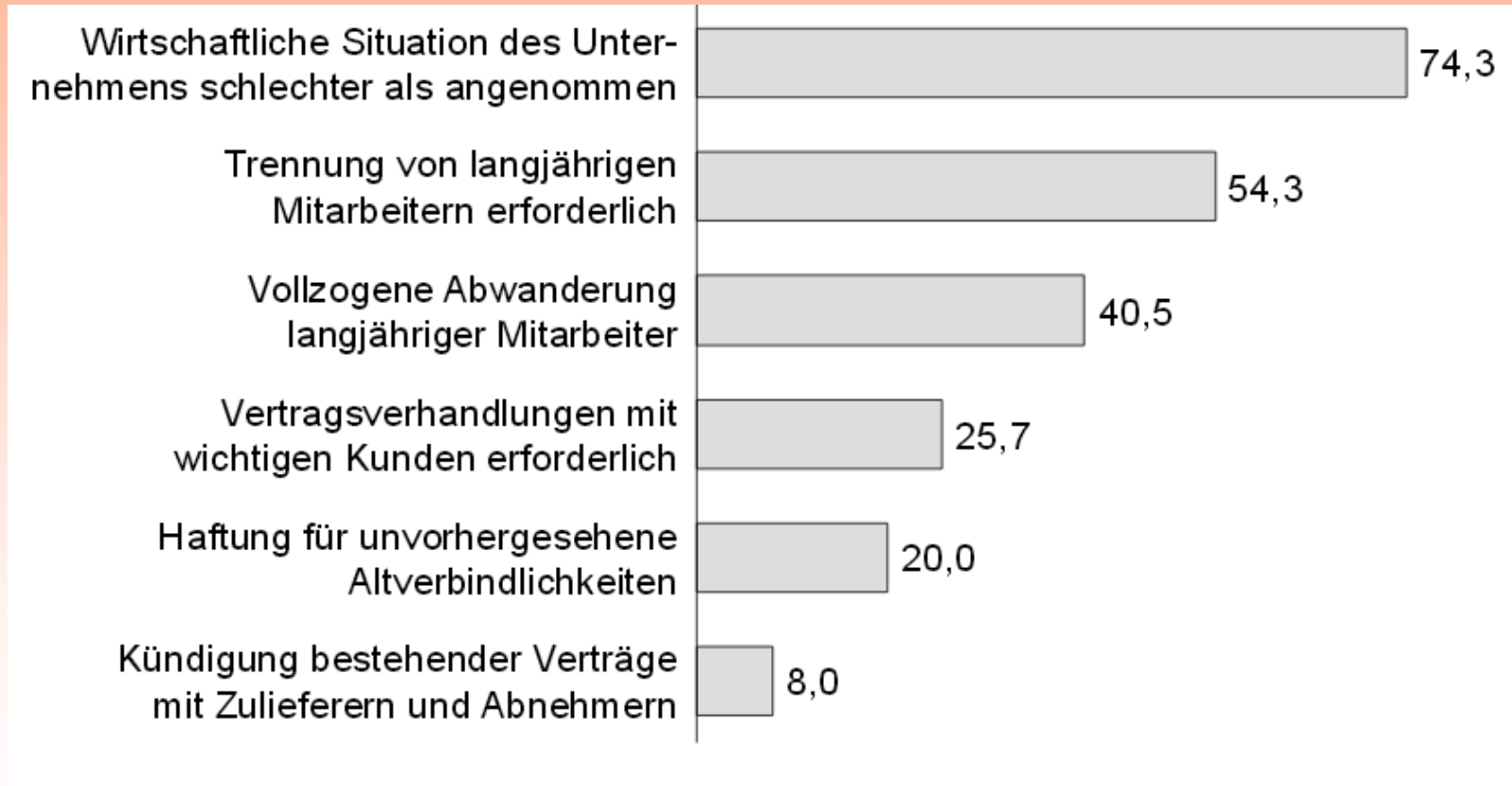
Nachfolger:

- fehlende Führungserfahrung,
- keine ausreichende Branchenkenntnis,
- Konfrontationskurs der Mitarbeiter,
- Finanzen.

Quelle: Spiegelberger, Unternehmensnachfolge, 2. Auflage 2009, Umfrage von Creditreform

Probleme nach der Unternehmensübergabe

- in Prozent



Quelle: Institut für Mittelstandsforschung – Umfrage unter Unternehmensberater

Gestaltung

Aufklärung des Sachverhalts

- Welche Staatsangehörigkeit(en) haben Erblasser und Erben?
- Existiert Auslandsvermögen?
- Wie viele Kinder sind vorhanden? Wie alt sind sie?
- Ist/war der Erblasser verheiratet? Güterstand?
- Liegen bereits letztwillige Verfügungen vor?
- Wie setzt sich das zu vererbende Vermögen zusammen? Gehören Beteiligungen an Gesellschaften dazu? Wie sehen die Gesellschaftsverträge aus?

Feststellung der Regelungsziele

- Unternehmenskontinuität?
- Wirtschaftliche Absicherung?
- Familienfrieden?
- Minimierung der Steuerlast?

Rechtliche Analyse/ Gestaltung

- Erbrecht
- Gesellschaftsrecht
- Steuerrecht
 - Ertragsteuern
 - Erbschaftsteuer
 - Sonstige Steuern

Quelle: Wagner, Johann, Recht der Unternehmensnachfolge, 2012/13

Agenda

1. Überblick
2. unentgeltliche Übertragung
 - Ertragsteuern
 - Erbschaftsteuer
3. Veräußerungsbesteuerung
 - Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Nachfolge im Einzelunternehmen

- Tod des Einzelunternehmers führt nicht zur Betriebsaufgabe,
- § 6 III EStG,
 - Erbfall - Qualifikation als unentgeltlicher Vorgang,
 - zwingende Buchwertverknüpfung,
- Gesamtrechtsnachfolge bzgl. steuerrechtlicher Forderungen und Verbindlichkeiten,
- kein Übergang von Verlustvorträgen,
- Miterben werden Mitunternehmer i.S.d. § 15 I S.1 Nr. 2 EStG.

Nachfolge im Einzelunternehmen

- Entnahme bei Übertragung einzelner zum Betriebsvermögen gehörender Wirtschaftsgüter,
 - Wertansatz nach den Vorschriften über Gewinnermittlung bei Übertragung in eigenes Betriebsvermögen.

Nachfolge im Einzelunternehmen

Erbauseinandersetzung

- steuerlich wird die Miterbengemeinschaft,
 - bei den Überschusseinkünften als eine Bruchteilsgemeinschaft,
 - bei den Gewinneinkünften als eine Mitunternehmerschaft behandelt.

- laufende Gewinneinkünfte,
 - Miterben werden Mitunternehmer,
 - Abfärberegulung findet keine Anwendung,
 - bei selbständiger Tätigkeit des Erblassers i.S.d. §18 EStG Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte , wenn mindestens ein Miterbe berufsfremd ist.

- laufende Überschusseinkünfte,
 - Bruchteilsgemeinschaft,
 - Gemeinsame Einkünfteerzielung nach §§20, 21 EStG.

Nachfolge im Personenunternehmen

- Fortsetzung durch die übrigen Gesellschafter oder Auflösungsklausel,
 - grds. Fortsetzung,
 - Gesellschaftsanteil geht nicht über, Erben erlangen Abfindungsanspruch,
 - Erblasser realisiert im Todeszeitpunkt Veräußerungsgewinn,
 - bei Auflösung aufgrund Auflösungsklausel insgesamt Betriebsaufgabe, soweit nicht § 16 III Satz 2 bis 4 EStG oder § 6 V EStG eingreift.

- Eintrittsklausel,
 - Anwachsung im Todeszeitpunkt, Erbe hat nur Eintrittsrecht,
 - bei Nichtausübung des Eintrittsrechts - wie Fortsetzung,
 - bei Ausübung innerhalb von sechs Monaten: wie einfache Nachfolgeklausel.

Nachfolge im Personenunternehmen

- einfache Nachfolgeklausel,
 - Fortsetzung mit allen Erben,
 - Ermöglicht gewinnneutrale Realteilung.

- qualifizierte Nachfolgeklausel,
 - nur einzelne Miterben werden Gesellschafter,
 - kein Durchgangserwerb - daher bei Abfindung weder Veräußerungsgewinne noch Anschaffungskosten,
 - anteilige Entnahme von Sonderbetriebsvermögen, da dieses nicht von der qualifizierten Nachfolgeklausel erfasst wird.

Nachfolge bei der GmbH

Rechtsfolge nach dem Erbfall

- Ebene der GmbH,
 - grundsätzlich keine Konsequenzen für Besteuerung der GmbH (Trennungsprinzip),
 - Spezialfall: GmbH wird selbst Erbin,
 - geerbte Wirtschaftsgüter nach Einlagegrundsätzen auszuweisen (BFH),
 - Wirtschaftsgüter des Privatvermögens mit dem Teilwert anzusetzen (§§ 8 I KStG, 4 I Satz 1, 6 I Nr. 5 EStG).

- Anteilseignerebene,
 - bei Betriebsvermögen ist § 6 III EStG anwendbar,
 - bei Privatvermögen sind § 17 EStG und § 22 UmwStG zu beachten (Erbfall selbst ist aber keine Veräußerung),
 - Zurechnung von Dividenden nach § 20 V EStG.

Nachfolge bei der GmbH

Einziehungsklausel

- Geschäftsanteil gehört zum Nachlass,
- Einziehung von Geschäftsanteilen gegen Einziehungsentgelt ist steuerrechtlich ein Veräußerungsgeschäft (h.M.; a.A.: Ausschüttung),
- Veräußerungsgewinn/-verlust im Betriebsvermögen steuerlich relevant,
- im Privatvermögen:
 - bei verstrickten Anteilen steuerpflichtiger Vorgang, aber bei Entgelt unter Verkehrswert: Aufspaltung in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil,
 - bei Beteiligung von unter 1% kommt Abgeltungsteuer zur Anwendung.

Nachfolge bei der GmbH

Abtretungsklausel

- Geschäftsanteil gehört zum Nachlass,
- i.Ü. dieselben Grundsätze wie bei Einziehungsklausel zu beachten.

Vorweggenommene Erbfolge

Allgemeines

1. Begriff: Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge; Übernehmer soll zumindest teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten; Vermögensübergang aufgrund vertraglicher Regelung
2. Abgrenzung: Keine vorweggenommene Erbfolge, wenn Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen

Privatvermögen

- Arten der Übertragung
 - Versorgungsleistungen
 - Ausgleichsverpflichtungen (nicht bei Pflicht zur Verteilung): Anschaffung/Veräußerung
 - Übernahme von Verbindlichkeiten; Anschaffung/Veräußerung (nicht Vorbehalt von Nutzung)
- Höhe der Anschaffungskosten Barwert, gemeiner Wert
- Aufteilung in entgeltlichen und unentgeltlichen Teilung, für AfA relevant
- Schuldzinsenabzug, wenn WG der Einkünfteerzielung dient

Betriebsvermögen

- Arten der Übertragung
 - Versorgungsleistungen
 - Übernahme von Verbindlichkeiten: Anschaffung/Veräußerung, es sei denn Verbindlichkeiten des übernommenen (Teil-) Betriebs bzw. MU-Anteils
- Einzelne WG
 - Unentgeltliche Übertragung regelmäßige Entnahme
 - Teilentgeltliche Übertragung: Entnahme und Veräußerung
- (Teil-)Betrieb/MU-Anteil
 - Über dem Kapitalkonto liegendes Veräußerungsentgelt: Entgeltlicher Erwerb
 - Veräußerungsentgelt bis zur Höhe des Kapitalkontos: Buchwertfortführung

Quelle: Wagner, Johann, Recht der Unternehmensnachfolge, 2012/13

Erbschaft und Schenkung

- Erbschaft und Schenkung unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsteuer,
- nicht nur die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen, sondern sämtliche unentgeltliche Übertragungen innerhalb von zehn Jahren werden zusammen berücksichtigt,
- je nach Verwandtschaftsgrad unterschiedliche hohe persönliche Freibeträge,
- bei Übertragung von Produktivvermögen Verschonungsabschlag von 85% bzw. 100% unter bestimmten Voraussetzungen möglich,
- Tarifentlastungsbetrag (§ 19a ErbStG) für Erwerber der Steuerklassen II und III, soweit zu ihrem Erwerb begünstigtes Produktivvermögen gehört; Erwerb dieses Vermögens unterliegt nur dem Tarif der Steuerklasse I.

Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer - R E 10.1 ErbStR 2011

Steuerpflichtiger Erwerb

1. Steuerwert des Wirtschaftsteils des I. u. f. Vermögens

- Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 u. 3
- + Steuerwert des Betriebsvermögens
- Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 u. 3
- + Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften

Zwischensumme

- Befreiung nach § 13a
- + Steuerwert des Wohnteils und der Betriebswohnungen des I. u. f. Vermögens
- Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 4b, 4c
- Befreiung nach § 13c
- + Steuerwert des Grundvermögens
- Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2,3 und 4a - 4c
- Befreiungen nach § 13c
- + Steuerwert des übrigen Vermögens
- Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 u. 2

= Vermögensanfall nach Steuerwerten

2. - Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten

3. - Weitere Befreiungen nach § 13

= Bereicherung des Erwerbers

4. - ggf. steuerfreier Zugewinnausgleich § 5 Abs. 1 ErbStG

- + Hinzuzurechnende Vorerwerbe, § 14
- Persönlicher Freibetrag, § 16
- Besonderer Versorgungsfreibetrag, § 17

= Steuerpflichtiger Erwerb (abzurunden auf 100 EUR)

Festzusetzende Erbschaftsteuer

1. Tarifliche Erbschaftsteuer nach § 19 ErbStG

- Abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG
- Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG

= Summe 1

2. - Ermäßigung nach § 27 ErbStG

- Anrechenbare Steuer nach § 6 Abs. 3 ErbStG

= Summe 2

3. - Anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG

= Summe 3

Mindestens Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG
Höchstens nach § 14 Abs. 3 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Werts des weiteren Erwerbs)

= Festzusetzende Erbschaftsteuer

Quelle: Wagner, Johann, Recht der Unternehmensnachfolge, 2012/13

Der Erwerb von Todes wegen nach §§ 1 I Nr. 1, 3 I ErbStG

- Erwerb durch Erbanfall,
- Schenkung auf den Todesfall,
- Sonstige Erwerbe, auf die die Vorschriften über Vermächtnisse anzuwenden sind,
- Jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags von Dritten erworben wird.

Schenkung unter Lebenden nach §§ 1 I Nr. 2, 7 I ErbStG

- freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird,
- Zuwendung aufgrund Vollziehung einer Auflage oder Erfüllung einer Bedingung ohne Gegenleistung,
- Bereicherung aufgrund Vereinbarung der Gütergemeinschaft,
- Abfindung für Erbverzicht,
- Zuwendung aus dem Nachlass durch Vorerben am Nacherben vor Eintritt der Nacherbschaft,
- Abfindung für aufschiebend bedingt, betagt oder befristet erworbene Ansprüche vor Eintritt der Bedingung oder des Ereignisses.

Steuerklassen und Steuersätze

Steuerklassen	Erwerb	Steuersätze						
		Bis 75.000	Bis 300.000	Bis 600.000	Bis 6.000.000	Bis 13.000.000	Bis 26.000.000	Über 26.000.000
Steuerklasse I: <ul style="list-style-type: none"> • Ehegatte und Lebenspartner • Kinder und Stiefkinder • Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder • Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen 		7%	11%	15%	19%	23%	27%	30%
Steuerklasse II: <ul style="list-style-type: none"> • Eltern und Voreltern (so weit nicht Steuerklasse I) • Geschwister • Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern • Stiefeltern • Schwiegerkinder • Schwiegereltern • Geschiedene Ehegatten und Lebenspartner 		15%	20%	25%	30%	35%	40%	43%
Steuerklasse III: <ul style="list-style-type: none"> • Alle übrigen Erwerber und Zweckzuwendungen 		30%				50%		

Quelle: Wagner, Johann, Recht der Unternehmensnachfolge, 2012/13

Persönliche Freibeträge

	Freibeträge - § 16 ErbStG -	Versorgungsfreibetrag (im Todesfall) - § 17 ErbStG -
Ehegatte/ Lebenspartner	500.000,-	256.000,-
Kinder	400.000,-	10.300,- bis 52.000,-
Enkel, wenn Elternteil tot	400.000,- ansonsten 200.000,-	
Eltern beim Erwerb v.T.w.	100.000,- ansonsten 20.000,-	
Steuerklasse II im Übrigen	20.000,-	
Steuerklasse III im Übrigen	20.000,-	

Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 V ErbStG

- abzugsfähig,
 - Schulden, welche vom Erblasser herrühren,
 - Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen,
 - Nachlasskosten.

- nicht abzugsfähig,
 - Schulden und Lasten, soweit wirtschaftlicher Zusammenhang mit Vermögensgegenständen, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen,
 - bei Familienstiftungen Leistungen an die Berechtigten,
 - eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers,
 - Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen.

- Regelungen grds. auch auf Schenkungen anwendbar,
 - z.B. Kosten im Zusammenhang mit der Übertragung.

Privilegierung des Betriebsvermögens nach §§ 13a ff. ErbStG

- privilegierungsfähiges Vermögen,
 - Einzelunternehmen,
 - Anteile an Personengesellschaften, an Kapitalgesellschaften (Beteiligung von mehr als 25% oder Poolvereinbarung),
 - land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Regelverschonung	Optionsverschonung
Verschonung von 85% des begünstigten Vermögens, d.h. 85% sind steuerfrei,	Verschonung von 100% des begünstigten Vermögens, d.h. 100% sind steuerfrei,
Haltefrist von fünf Jahren,	Haltefrist von sieben Jahren,
keine Unterschreitung einer Lohnsumme von 400% der Ausgangslohnsumme innerhalb von fünf Jahren,	keine Unterschreitung einer Lohnsumme von 700% der Ausgangslohnsumme innerhalb von sieben Jahren,
nicht mehr als 50% „Verwaltungsvermögen“.	nicht mehr als 10% „Verwaltungsvermögen“.

Privilegierung des Betriebsvermögens nach §§ 13a ff. ErbStG

- Folgen:
 - Steuerbefreiung von 85% (§13a VIII: 100%) des Betriebsvermögens,
 - Bei Unterschreiten der Lohnsumme innerhalb der Lohnsummenfrist proportionale Minderung der Steuerbefreiung,
 - Bei Verletzung der Behaltensfrist proportionale Minderung der Steuerbefreiung.

Begünstigtes Betriebsvermögens nach 13b ErbStG

Inlandsvermögen	Auslandsvermögen
Land- und forstwirtschaftliches Vermögen,	Auslandsvermögensteile, die sich in EU-oder EWR-Staat befinden, sind begünstigt,
Betriebsvermögen nach §§ 95 ff. BewG,	Bei Personunternehmen muss sich das Vermögen in EU- oder EWR-Staat befinden (§ 13b I Nr. 2 ErbStG) – unabhängig vom Sitz der Gesellschaft.
Anteile an Kapitalgesellschaften von >25%,	bei Kapitalgesellschaften kommt es auf den Sitz in EU- oder EWR-Staat an (§ 13b I Nr. 3 ErbStG) – unabhängig davon, wo sich das Vermögen befindet.
Mitunternehmeranteile i.S.d. §15 I S.1 Nr. 2 EStG oder § 18 II EStG (auch gewerblich geprägte Gesellschaften).	-

Agenda

1. Überblick
2. unentgeltliche Übertragung
 - Ertragsteuern
 - Erbschaftsteuer
3. Veräußerungsbesteuerung
 - Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Folgen für den Verkäufer

- Grundsätzlich ist die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die steuerlich dem Privatvermögen zuzuordnen sind, steuerfrei.
- Ausnahmen:
 - Beteiligung in Sinne des § 17 I EStG,
 - Sonstige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.

Beteiligung im Sinne des § 17 I EStG

- Der Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft unterliegt nach § 17 I EStG der Einkommensteuer, wenn
- der Anteilseigener innerhalb der **letzten 5 Jahre** nur **an einem Tag** zu **mindestens 1% unmittelbar oder mittelbar am Kapital der Gesellschaft beteiligt war.**

Veräußerungsgewinn

- Ermittlung:
 - Veräußerungspreis,
 - abzüglich Veräußerungskosten (z.B. Notarkosten),
 - abzüglich Anschaffungskosten der Anteile,
 - **Veräußerungsgewinn.**

- Achtung:
 - Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren.

Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40c EStG

- Das bedeutet, dass 40% des Veräußerungspreises bei der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile steuerfrei sind und somit nur 60% des Veräußerungspreises besteuert werden. Da nur 60% des Veräußerungspreises besteuert werden, können auch nur 60% der mit der Veräußerung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Ausgaben steuerlich geltend gemacht werden.

Freibetrag § 17 III EStG

- Für die Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen wird ein in der Höhe begrenzter Freibetrag gewährt.
 - EUR 9.060,- bei Veräußerung eines 100%-Anteils
 - bei geringeren Anteilen - dem Anteil entsprechenden Teilbetrag des Freibetrags
 - Gewährung nur bis zu einem Veräußerungsgewinn von EUR 36.100,- bei 100%-Anteil, ansonsten anteilig (Grenzbetrag)

Folgen für den Käufer

- Gewinnausschüttung im Privatbereich
 - unterliegt grds. 25% Abgeltungsteuer

 - Ausnahme: Bei sog. unternehmerischer Beteiligung, d.h. Anteil >25% oder Anteil >1% und Gesellschafter ist beruflich für Gesellschaft tätig, auf Antrag Veranlagung und Besteuerung mit persönlichem Steuersatz

- Finanzierung des Kaufpreises mit Fremdkapital
 - Zinsaufwand nicht abzugsfähig, da grds. kein Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

 - Ausnahme: Bei sog. unternehmerischer Beteiligung und gestelltem Antrag auf Veranlagung

Folgen für den Käufer

- Erwerber kann den Kaufpreis zum Zeitpunkt des Erwerbs steuerlich nicht geltend machen,
 - Kapitalgesellschaftsanteil \neq abnutzbare Wirtschaftsgüter, somit keine Abschreibung.

Folgen für die Gesellschaft

Regelung des § 8c KStG – Verlustabzugsbeschränkung,

- Übertragung gezeichnetes Kapital $\leq 25\%$,
→ nicht genutzte Verluste abziehbar.

- Übertragung gezeichnetes Kapital $> 25\%$ und $\leq 50\%$,
→ nicht genutzte Verluste in Höhe des übertragenen Anteils nicht mehr abziehbar.

- Übertragung gezeichnetes Kapital $> 50\%$,
→ nicht genutzte Verluste in voller Höhe nicht mehr abziehbar.

Regelung des § 8c KStG - vorhandene stille Reserven

- Kein Wegfall abzugsfähiger Verluste, soweit in Anteilen stille Reserven enthalten sind.
- Beispiel: A erwirbt 40% Anteile an der B-GmbH, B-GmbH verfügt über Verlustvortrag von EUR 2.000.000,-, stille Reserven betragen EUR 1.000.000,-.
- Durch Übertragung von 40% der Anteile grds. Verlustuntergang i.H.v. (40% von 2.000.000,- =) 800.000,-; da aber stille Reserven von 1.000.000,- im Betriebsvermögen der GmbH, entfallen 40% hiervon (= 400.000,-) auf den von A erworbenen Anteil; die anteiligen stillen Reserven von 400.000,- sind der „Verluststreichung“ von 800.000,- gegenzurechnen, so dass Verlustuntergang lediglich i.H.v. 400.000,-.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !



Knappworst & Partner
Steuerberatungsgesellschaft
Dipl.-Kfm. Thomas Knappworst
Steuerberater
Hegelallee 1
14467 Potsdam

Tel.: 0331 298 21 0

Fax: 0331 298 20 24

Mail: info@knappworst.de

www.knappworst.de

