

Geiersberger ■ Glas

Rechtsanwälte und Fachanwälte
Rostock ■ Schwerin

Rechtsanwalt Dr. Carlo Thiel

Unternehmensnachfolge
Generationswechsel mit oder
ohne Beteiligung von Familienangehörigen

**Steuerliche Aspekte bei der
Unternehmensnachfolge**

Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin - Dr. agr. Kerstin Erver

SHBB
Steuerberatungsgesellschaft

LANDWIRTSCHAFTLICHER
BUCHFÜHRUNGSVERBAND
Unternehmens- und
Steuerberatung für Landwirte

TREURAT
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Zur Person

Geiersberger ■ Glas & Partner mbB

Rechtsanwälte und Fachanwälte
Rostock ■ Schwerin



Dr. Carlo Thiel

Partner
Fachanwalt für Handels-
und Gesellschaftsrecht,
Mediator

Doberaner Straße 10-12, 18057 Rostock
Tel. 0381 4611980
kanzlei@geiersberger.de
www.geiersberger.de

Geiersberger ■ Glas & Partner mbB

Gliederung

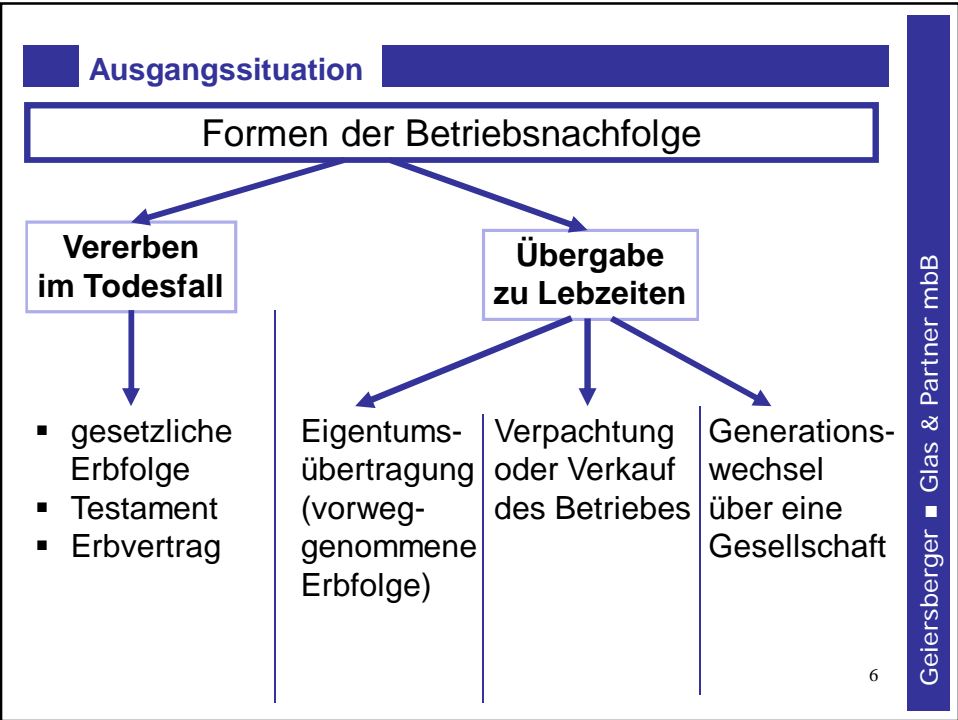
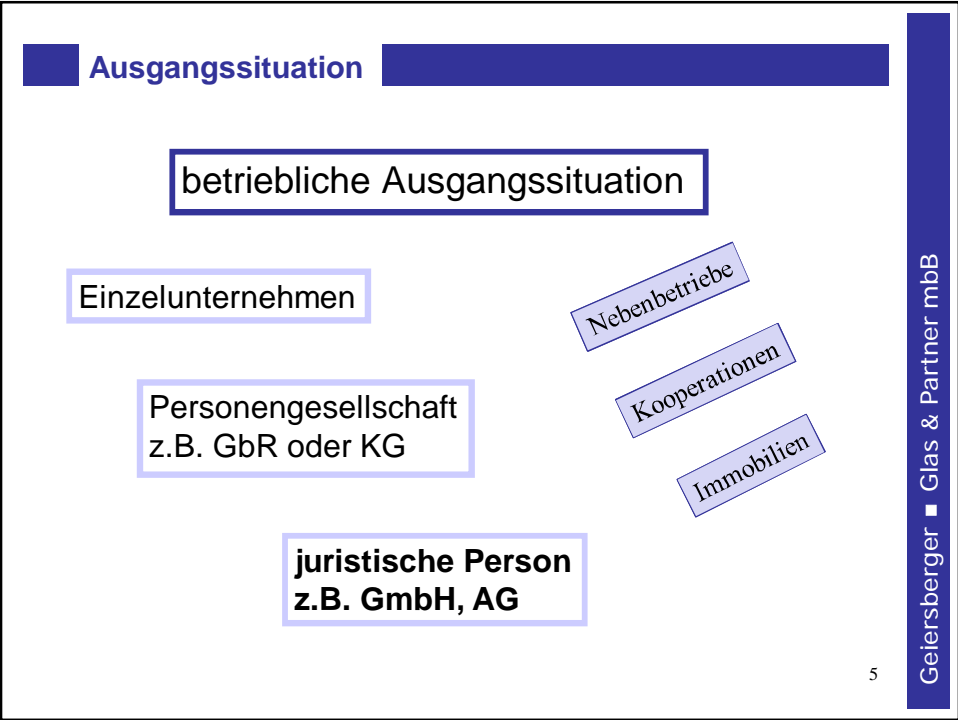
1. Klärung der Ausgangssituation
2. Unternehmensnachfolge im Todesfall
 - a. *Gestaltungen bei juristischen Personen*
 - b. *Gestaltungen bei Personengesellschaften*
- + **Steuerliche Aspekte**
3. Übertragung außerhalb der Familie
- + **Steuerliche Aspekte**
4. Betriebsübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge
- + **Steuerliche Aspekte**

3

Ausgangssituation

- ➔ private Ausgangssituation
- ➔ betriebliche Ausgangssituation
- ➔ rechtliche Ausgangssituation
- ➔ Zielvorstellungen der Unternehmer
- ➔ Zielvarianten des Betriebes
- ➔ Berater / zeitliche Umsetzung / Kosten

4



Formen der Betriebsnachfolge

Vererben im Todesfall

Unentgeltlicher Übergang des Vermögens
(Erbchaftsteuer)

Übergabe zu Lebzeiten

Unentgeltlicher Übergang des Vermögens
(Schenkungsteuer)
Entgeltlicher Übergang des Vermögens
(Einkommensteuer)

Unternehmensnachfolge im Todesfall

gesetzliche Erbfolge

(bei Zugewinnngemeinschaft)

- Ehepartner → $\frac{1}{4}$ (+ $\frac{1}{4}$)
- Kinder teilen sich → $\frac{3}{4}$ ($\frac{1}{2}$)
- **Einzelunternehmen** muss von Erbengemeinschaft fortgesetzt werden bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft
- Nachfolge der Beteiligung an **Gesellschaften** hängt von Rechtsform ab

Unternehmensnachfolge im Todesfall

Testament

- lebzeitige Regelungen des Unternehmers
- auf seinen Todesfall
- ohne vertragliche Mitwirkung der Begünstigten

Beispiel

- a. Betriebsnachfolger wird zum Alleinerben eingesetzt, Ehepartner erhält Alterssicherung, weichende Erben erhalten Abfindung oder betriebsfremdes Vermögen
- a. unabhängig von der Erbeinsetzung erhält Betriebsnachfolger das Unternehmen durch ein Vermächtnis

9

Unternehmensnachfolge im Todesfall

Erbvertrag

- vertragliche Regelungen des Unternehmers
- auf seinen Todesfall
- unter Beteiligung von Familienmitgliedern

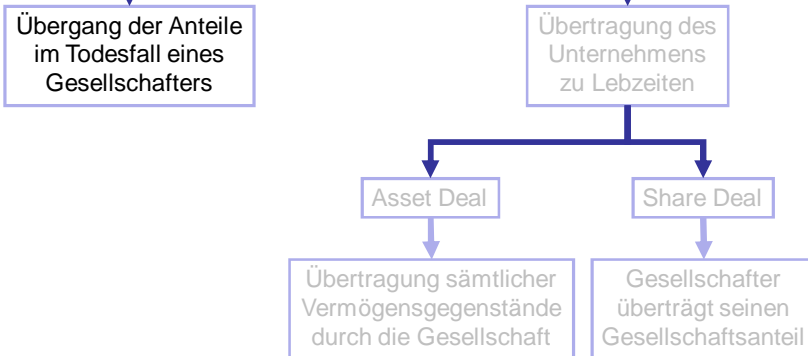
Vorteile gegenüber Testament

- Betriebsnachfolger erhält Planungssicherheit (Erbvertrag nur mit seiner Zustimmung abänderbar)
- Einverständnis der vom Betrieb weichenden Erben zu ihrer Abfindung
- Absicherung des Ehepartners durch Alterssicherung

10

Unternehmensnachfolge im Todesfall

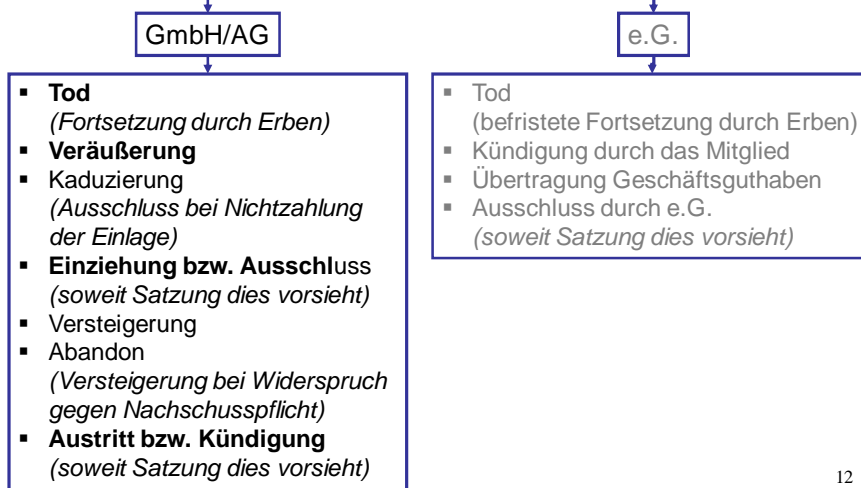
Unternehmensnachfolge bei juristischen Personen



11

Unternehmensnachfolge im Todesfall

Beendigung der Mitgliedschaft



12

Unternehmensnachfolge im Todesfall

Erbfolge in GmbH-Anteil

GmbH-Anteile
sind frei vererblich

- an testamentarischen oder gesetzlichen Alleinerben oder Erbengemeinschaft
- Vermächtnis – Vinkulierung beachten!

Beschränkungen in
der Satzung

- Einziehung des Anteils
- Auflösung der GmbH
- Pflicht zur Übertragung auf einen von mehreren Miterben
- Übertragung auf einen anderen Gesellschafter
- Benennung eines gemeinsamen Vertreters

13

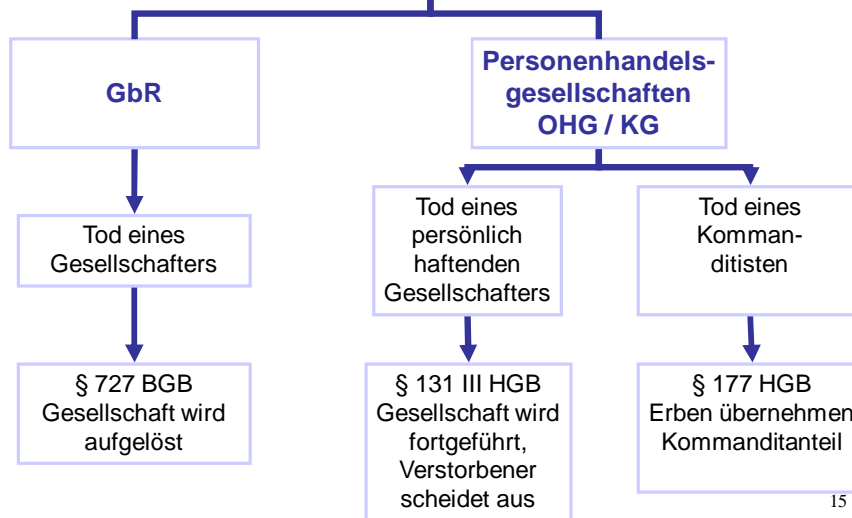
Unternehmensnachfolge im Todesfall

gesellschaftsrechtliche Nachfolgeregelungen bei Kapitalgesellschaften

- ➔ Vertretungsklausel
mehrere Erben müssen sich vertreten lassen
- ➔ Einziehungsklausel
Anteil wird eingezogen, Erben erhalten Abfindung
- ➔ Abtretungsklausel
Anteil muss an einen Dritten übertragen werden

14

Nachfolgeregelungen in Personengesellschaften



Nachfolgeregelungen bei Personengesellschaften

- regeln im Gesellschaftsvertrag, wer im Todesfall Nachfolger werden soll
- nicht durch Verfügung von Todes wegen begründbar oder abänderbar
- bedürfen nicht der eigenhändigen Schriftform und nicht der Beurkundung
- bei Konflikt zwischen gesellschaftsvertraglicher und erbrechtlicher Regelung
➔ **gesellschaftsrechtliche Vorschrift geht vor**

Nachfolgeklauseln
bei Personengesellschaften

- ➡ Fortsetzungsklausel
- ➡ Einfache Nachfolgeklausel
- ➡ Qualifizierte Nachfolgeklausel
- ➡ Eintrittsklausel

17

Fortsetzungsklausel

- Gesellschafter scheidet mit Tod aus GbR aus
- Erben rücken nicht nach
- Anwachsung seines Anteils zugunsten der übrigen Gesellschafter
- in Person des Erblassers entsteht Abfindungsanspruch, der den Erben gegenüber der GbR zusteht

18

einfache Nachfolgeklausel

- Festlegung im Gesellschaftsvertrag
- Erben des Verstorbenen übernehmen seine Stellung oder ein „Nicht-Erbe“, wenn er einwilligt
- wer Erbe ist, richtet sich nach
 - gesetzlicher Erbfolge
 - Testament des Erblassers
 - oder Erbvertrag

19

qualifizierte Nachfolgeklausel

- Festlegung im Gesellschaftsvertrag
- eine bestimmte (benannte) Person übernimmt die Gesellschafterstellung
- der Nachfolger muss Erbe (dann ohne seine Mitwirkung möglich) oder Vermächtnisnehmer oder „Nicht-Erbe“ sein (dann Mitwirkung erforderlich)

20

Unternehmensnachfolge im Todesfall

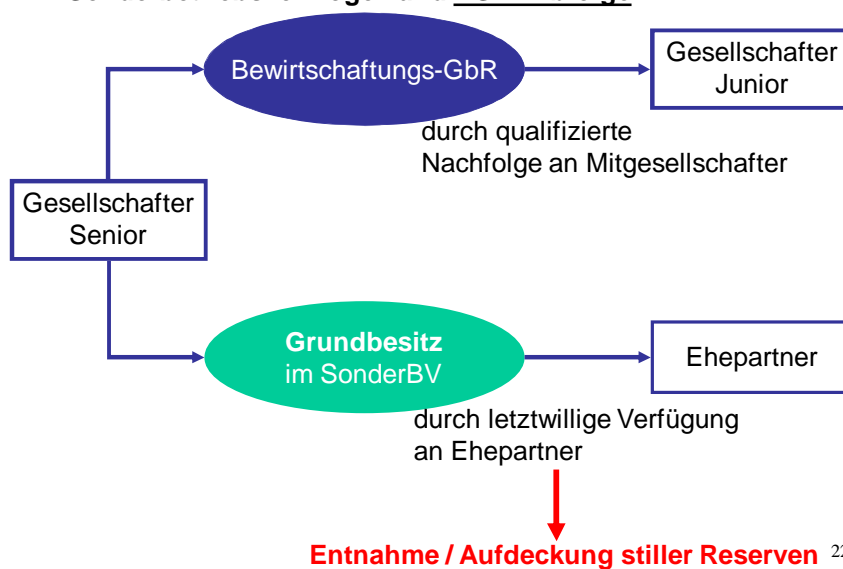
Eintrittsklausel

- verschafft dem Nachfolger das Recht, beim Tod des Gesellschafters eintreten zu dürfen

21

Unternehmensnachfolge im Todesfall

Sonderbetriebsvermögen und BGB-Erbfolge



Sonderbetriebsvermögen

Vermeidung der Entnahme und der Aufdeckung stiller Reserven

- qualifizierten Gesellschaftsnachfolger testamentarisch zum Alleinerben einsetzen, weichende Erben erhalten Vermächtnisse oder Abfindung
- sämtliche Miterben werden zunächst Gesellschafter, SonderBV wird im Wege Erbauseinandersetzung dem qualifizierten Miterben zugewiesen, weichende Erben scheiden aus GbR aus
- zu Lebzeiten das SonderBV ins Gesamthandsvermögen der GbR überführen

23

Fazit

Generationswechsel über eine gesellschaftsrechtliche Lösung

- bietet flexible Gestaltungsmöglichkeiten
- lässt einen fließenden Übergang von Verantwortung und Vermögen zu
- ermöglicht moderate Abfindungsregelungen

erforderlich allerdings:

- Harmonisierung erbvertraglicher Regelungen und gesellschaftsvertraglicher Nachfolgeklauseln
- Beachtung steuerrechtlicher Auswirkungen

24

Steuersätze

7% bis 50% - je nach Grad der Verwandtschaft und Höhe des Vermögens

Persönliche Freibeträge bei Schenkung und Erbschaft

Ehepartner	500.000 €
Kinder	400.000 €
Enkel	200.000 €
Neffe, Nichte und Fremde	20.000 €

(Schenkung alle 10 Jahre neu)

25

Steuerrechtliche Auswirkungen

Unentgeltliche Übertragung = Fortführung der Buchwerte
des Erblasser bzw. Schenkers

(Wegfall von Verlustvorträgen)

Erbschaft- / Schenkungsteuerliche Bemessensgrundlage

Grundsatz: Verkehrswert sowohl für Privat- als auch
Betriebsvermögen

Ermittlung?

26

Betriebsvermögen

Ertragswert

bzw.

höherer Sachwert

Gewerbebetriebe

häufige Anwendung – vereinfachtes Ertragswertverfahren der Finanzverwaltung – durchschnittlicher Ertrag der letzten 3 Jahre x 13,5

Landwirtschaftsbetriebe

pauschalierter Ertrag je nach Region und Unternehmensgröße je ha vorgegeben

pauschalierter Sachwert i.d.R. größer pauschaler Pachtansatz je ha Eigentumsfläche x 18,6 zzgl. Besatzkapital je ha bewirtschaftete Fläche x 18,6 abzgl. Schulden

27

Steuerliche Begünstigungen für Betriebsvermögen bei Erbschaft und Schenkung

auf Antrag 85 % des begünstigungsfähigen Betriebsvermögen (unter bestimmten Bedingungen auch 100 %)

Freigrenze von € 150.000

Begünstigtes Betriebsvermögen

Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne des BewG (soweit nicht Stückländerei)

Gewerbliche Einzelunternehmen / Anteile an Personengesellschaften

Anteile an Kapitalgesellschaften soweit > 25 %

28

Nicht begünstigtes Vermögen

Verpachtete Immobilien

Anteile an Kapitalgesellschaften $\leq 25\%$

Wertpapiere

Überbestand an Zahlungsmitteln und Forderungen

Junges Betriebsvermögen

Voraussetzung für Begünstigung

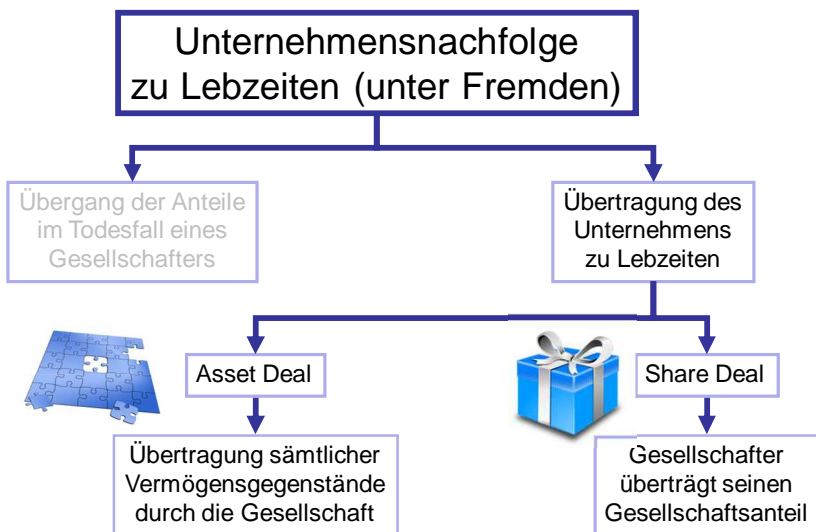
Über Zeitraum von 5 Jahren

Unternehmensfortführung

Lohnsummenregelung

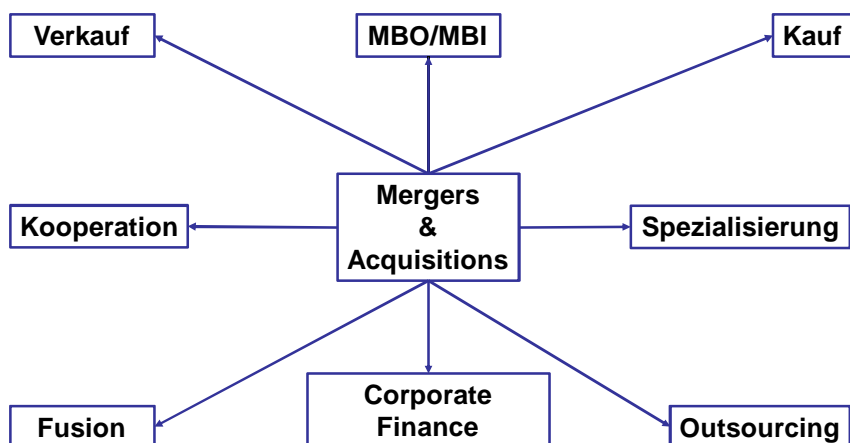
Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung

Übertragung außerhalb der Familie



31

Übertragung außerhalb der Familie



32

Übertragung außerhalb der Familie

Asset Deal

- Auflistung eines jeden einzelnen Vermögensgegenstandes
Bestimmtheitsgrundsatz!
- Übertragung von Vertragsverhältnissen
(z.B. Miete, Pacht, Leasing)
bedürfen der Zustimmung des Vertragspartners
- Arbeitsrechtsverhältnisse
gehen immer mit über (§ 613 a BGB)
- Grundstücksverkehrsrecht
- Aufdeckung stiller Reserven
- Übergang von Verbindlichkeiten
nur mit Zustimmung des Vertragspartners
- (leere) Hülle der Gesellschaft besteht weiter

33

Übertragung außerhalb der Familie

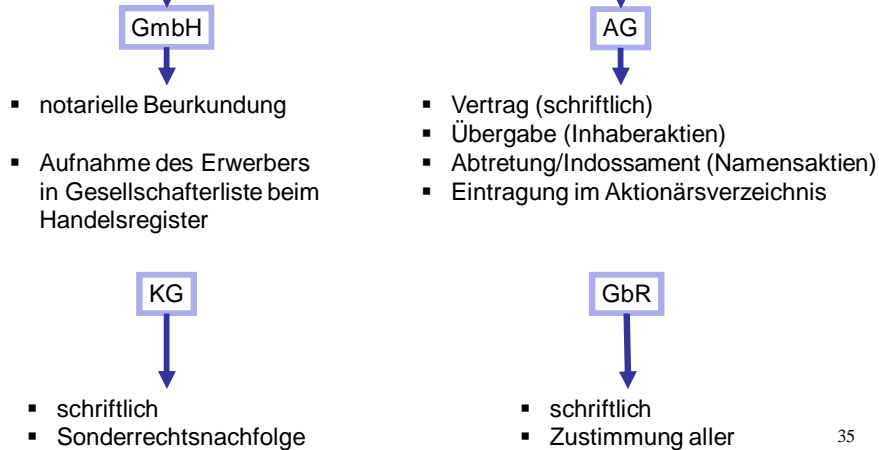
Share Deal

- Gesellschafter überträgt seinen Anteil
- grds. kann kein Gesellschafter gezwungen werden,
seinen Anteil zu übertragen
(ggfs. kann Erwerber nicht sämtliche Anteile bekommen)
- Beschränkungen lt. Gesellschaftsvertrag
- Risiko unerkannter Umstände
- sämtliche Aktiva und Passiva
gehören weiterhin der Gesellschaft

34

Übertragung außerhalb der Familie

Formerfordernisse



35

Übertragung außerhalb der Familie

Gesellschaften haben eigene Rechtspersönlichkeit

Übertragung der Gesellschaftsanteile hat keine Auswirkung auf

- Eigentumsverhältnisse
- Vertragsverhältnisse
- Ansprüche/Forderungen
- Verbindlichkeiten
- etc.

36

Übertragung außerhalb der Familie

Interessenlage der Gesellschafter

Gewinnrealisierung ↔ Ausstieg zur Haftungsbeschränkung

aktive Gesellschafter → Absicherung des Arbeitsplatzes
Verzicht der Gesellschaft auf Kündigung
aus betriebsbedingten Gründen

Geschäftsführer → Einbindung von Kindern in
Geschäftsführung
Weiterbeschäftigung über Ausstieg hinaus

„Rentner“ → Generationswechsel

37

Geiersberger ■ Glas & Partner mbB

Übertragung außerhalb der Familie

Ablauf Unternehmensverkauf

Vertraulichkeitsvereinbarung	Stillschweigen über Verkaufsabsicht; Schutz von Pachtverhältnissen
Letter of Intent	Absichtserklärung in der die wesentlichen Eckdaten des Unternehmenskaufes und evtl. ein Zeitplan zur Realisierung festgehalten werden; begründet keinen Anspruch auf Abschluss des Unternehmenskaufvertrages
Due Diligence	Prüfung der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Verhältnisse des Betriebes durch den Käufer
Vorvertrag	Vereinbarung der wesentlichen Vertragsbedingungen; begründet Anspruch auf Abschluss des Hauptvertrages, bedarf der Form wie der Hauptvertrag

38

Geiersberger ■ Glas & Partner mbB

Übertragung außerhalb der Familie

Vertragskonzepte

nach Durchführung eines
Due Diligence-Verfahrens

Käufer sind betriebliche Daten
bekannt
→ er weiß, was er kauft

ohne Vorprüfung durch den Käufer

Käufer kennt das Unternehmen nicht
→ Zusicherung von Eigenschaften

in beiden Varianten haftet der Verkäufer aber für falsche Informationen,
soweit sie kaufpreisbestimmend sind
(bei Due Diligence evtl. Mitverschulden des Käufers)

39

Übertragung außerhalb der Familie

Bewertung der Beteiligung

- Grundsatz: **freie Vereinbarkeit**
- wertbestimmend:
 - Personal
 - Grundeigentum
 - Wirtschaftsgebäude, Anlagen
 - Technik
 - Vorräte
 - langfristige Verträge
 - Ansprüche/Forderungen
 - Verbindlichkeiten
 - Rückstellungen

40

Übertragung außerhalb der Familie

Abfindungsanspruch

GmbH/KG/GbR

e.G./AG

- Verkehrswert
 - einschließlich stille Reserven und Good-Will
 - orientiert an vergleichbaren Verkäufen
 - hilfsweise durch Sachverständigen zu ermitteln
 - regelmäßig Ertragswert, mindestens Substanzwert
- nur in deutlich reduziertem Umfang bzw. bestimmten Situationen (vgl. § 73 GenG, § 327a AktG)

41

Übertragung außerhalb der Familie

Abfindungsanspruch

Beschränkungen durch Regelungen im Gesellschaftsvertrag
grundsätzlich zulässig

Grenzen

- grobes Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Abfindungsbetrag (50%-Grenze?)
- unzumutbare Laufzeit von Ratenzahlungen (10 Jahre?)
- unter dem marktüblichen liegende Verzinsung
- GmbH - Heilung

42

Häufige Themen beim Verkauf

- Kapitaldienst als Betriebsaufwand
- Absicherung durch Flächen der Zielgesellschaft
- „6b-Bedarf“ beim Erwerber

Häufige Themen bei Abfindung

- Realisierbarkeit aus laufendem Betrieb
- zusätzliche Belastung – Investitionshindernis

43

Erwerb eigener Anteile durch die GmbH

GmbH darf eigene Anteile nur dann erwerben wenn:

- Einlage auf den Geschäftsanteil vollständig geleistet ist
- in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb eine frei Kapitalrücklage gebildet werden kann,
 - ohne dass das Stammkapital oder
 - eine nach der Satzung vorgesehene Rücklage angegriffen werden müsste

44

Unternehmensnachfolge unter Fremden

Veräußerung von Betriebsvermögen – einkommensteuerpflichtig

- a) begünstigte Besteuerung von Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen für Einzelunternehmen und Anteile an Personengesellschaften
 - älter als 55 Jahre/ einmal im Leben - 56 % des sonstigen Steuersatz
 - alle weiteren Verkäufe – Fünftel-Regelung
- b) Teileinkünfteverfahren bei Anteile an Kapitalgesellschaften größer 1%



Vorweggenommene Erbfolge

Betriebsübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge

Voraussetzungen:

- Übertragung eines Unternehmens
- im Ganzen
- zu Lebzeiten
- endgültig
- auf einen potentiellen Erben
- im Wesentlichen unentgeltlich
- zumeist aber gegen Versorgungsleistungen zur Absicherung der privaten Lebenshaltung des Übergebers und seines Ehepartners

46

Regelungselemente im Betriebsübertragungsvertrag

- Vermögenswerte insbes. Grundbesitz
- Pachtverträge
- Förderungen/Auflagen
- Ansprüche/Forderungen
- Rückfallklauseln
- Alterssicherung des Übergebers und seines Ehepartners
- Abfindung an weichende Erben/Pflichtteilsregelungen
- Sonderregelungen, EALG, 6b-Rücklage, IAB
- Übernahme von Darlehen / Verbindlichkeiten

47

Vermögenswerte/Grundbesitz

- wesentliche Vermögenswerte aufnehmen
- bei Grundstücken prüfen, wer Eigentümer ist (evtl. Miteigentum der Ehepartner od. Gesamthandseigentum)
- Bezugnahme auf Bilanz (als Anlage)
- Darstellung nicht bilanzierter Vermögenswerte (z.B. Kundenstamm, Feldinventar, ZA)
- Verbindlichkeiten

48

Landpachtverträge

- bei Betriebsübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge tritt Übernehmer anstelle des Pächters in Pachtverträge ein, § 593 a BGB
- Verpächter ist von Betriebsübergang unverzüglich zu benachrichtigen
- Kündigungsrecht des Verpächters, wenn ordnungsgemäße Bewirtschaftung nicht gewährleistet

49

Rückfallklauseln

- Anspruch auf **Rückübertragung** des Betriebes wenn (z.B.):
 - Veräußerung des Betriebes
 - Zwangsvollstreckung oder Insolvenz
 - Tod des Übernehmers ohne leibliche Kinder
 - Trennung vom Ehepartner ohne Ausschluss des Zugewinnausgleichsanspruches
 - Alkoholsucht, Drogenmissbrauch
 - Geschäftsunfähigkeit
- **EALG-Flächen:**
 - Rückfall nur an Übergeber (nicht Ehepartner)
 - Löschungsbewilligung des Übergebers für eine zu seinen Gunsten eingetragene Rückauflassungsvormerkung

50

Vorweggenommene Erbfolge

Alterssicherung des Übergebers und des Ehepartners

- Baranteil/Versorgungszahlungen
 - mit Wertsicherung?
 - Reduzierung, wenn ein Ehepartner verstirbt/
Rentenzahlungen erfolgen?
- Pflegeleistungen
 - Beschränkung auf persönliche Leistungen?
- Wohnrecht
 - genaue Lagebeschreibung
 - Ausübungsrecht durch Dritte?
 - Tragung der Nebenkosten
- Beerdigungs- und Grabpflegekosten

51

Vorweggenommene Erbfolge

Versorgungszahlungen

- nicht am Wert des Hofes bemessen
- Orientierung am Unterhaltsbedarf des Altenteilers
- begrenzt auf die Leistungsfähigkeit des Betriebes
- Anpassung bei Änderung des Bedarfs
oder der Leistungsfähigkeit
- Absicherung

52

Versorgungszahlungen

- verspätete Zahlung ist unschädlich
- willkürlich ausgesetzte Zahlung ist schädlich
- willkürliche Anhebung oder Reduzierung ist schädlich
- geringfügige Abweichungen und Missachtung einer Wertsicherungsklausel sind unschädlich
- die nachträglich vereinbarte Übernahme von weiteren Sachleistungen (z.B. für Wohnung) ist schädlich

53

Versorgungszahlungen

- Abzug der Versorgungszahlungen als Sonderausgaben
- Empfänger hat Leistungen als sonstige Einkünfte zu versteuern
- begünstigt nur noch Leistungen für Übertragung von:
 - Betrieb oder Teilbetrieb
 - Altenteilerwohnung
 - Mitunternehmeranteil
 - 50%-Beteiligung an GmbH, wenn Übergeber Geschäftsführer war und Übernehmer dies wird
- von Begünstigung ausgenommen:
 - Kapitalvermögen
 - Vermietungsobjekte
 - vom Übernehmer selbst bewohnte Wohnhaus
- Zuordnung des Baranteils auf einzelne übernommene Vermögensgegenstände zulässig

54

Abfindung weichender Erben

Problem: Pflichtteils- und Pflichtteilergänzungsanspruch

- 1/2 des Wertes des gesetzlichen Erbteils
- Pflichtteilergänzung innerhalb von 10 Jahren vor Tod
 - 10-Jahresfrist beginnt nicht zu laufen, solange Wohnungsrecht, Nießbrauchsrecht oder Rückfallklausel besteht (Details umstritten)
- Wertbemessung: Grundsatz: wahrer Wert (Verkehrswert)
 - Bestimmung unter Fortführungsgesichtspunkten (going-concern)
 - keine bestimmte Bewertungsmethode vorgesehen
 - in der Regel Ertragsbewertung
 - Untergrenze: Substanz- oder Liquidationswert
- Pflichtteilergänzungsanspruch reduziert sich um 10% pro Jahr
- Pflichtteils- und Pflichtteilergänzungsanspruch kann nicht abbedungen werden

55

Abfindung weichender Erben

Regelungen im Betriebsübergabevertrag

- weichende Erben sollten am Betriebsübergabevertrag mitwirken und dadurch ihre Abfindung akzeptieren (Problem → minderjährige Kinder)
- Abfindung durch betriebsfreies Vermögen (Stadtwohnung, Kapitalvermögen, WKA, Photovoltaikanlage)
- Abfindung durch Betriebsvermögen oberhalb des steuerlichen EK kann stille Reserven aufdecken

56

Vorweggenommene Erbfolge

Steuerliche Folgen bei Erbschaft und Schenkung nahezu identisch

Vorweggenommene Erbfolge - mehr Gestaltungsspielraum für steuerliche Optimierung

- Abfindungen an weichende Erben noch durch Übergeber
- Unternehmensumstrukturierung von Übergabe

57

Geiersberger ■ Glas & Partner mbB Rechtsanwälte

Fragen?

Ergänzungen?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

www.geiersberger.de

58