

report

Steuern + Recht
Ausgabe 1/2013



Unternehmensnachfolge und Familienverfassung

Erbschaftsteuerliche Bewertung von Familienunternehmen

Zur Besteuerung von Familiengesellschaften

Steuerbelastungsvergleich am Beispiel des Standorts München

Arbeitsrecht aktuell

Einen Anspruch auf Dank gibt es nicht!

Unternehmensnachfolge und Familienverfassung

Die Unternehmensnachfolge bei Familienunternehmen ist ein sensibles Thema. Sie will wohl durchdacht und sorgfältig vorbereitet sein. Dies führt allerdings nicht selten, wenn unmittelbarer Zeitdruck fehlt, dazu, dass die Angelegenheit auf die lange Bank geschoben wird. Damit ist allerdings noch kein „Reifungsprozess“ verbunden. Vielmehr birgt eine derartige Vorgehensweise das Risiko, dass sich bei den Beteiligten im Laufe der Zeit ganz unterschiedliche Vorstellungen über ihre Rolle und die Art ihrer Einbeziehung in die Unternehmensnachfolge entwickeln können, ohne dass diese artikuliert oder kommuniziert, geschweige denn aktiv geklärt werden.

So kann es dann vorkommen, dass letztendlich zwar ein aus Sicht des „Seniors“ passend aufbereitetes und ausgearbeitetes Vertragspaket auf dem Tisch liegt, sich die Freude der hiermit „Bedachten“ aus der nachfolgenden Generation aber in Grenzen hält. Diese finden sich in dem Konstrukt hinsichtlich der ihnen zugedachten Position nicht wieder, insbesondere wenn es „kommentarlos“ vorgesetzt wird. So mögen sie andere Vorstellungen von Familie, der Verantwortlichkeit als Unternehmensinhaber und der Kompatibilität mit ihren persönlichen Lebensplanungen haben. Ebenso kann es vorkommen, dass die steuerlichen Folgen im Rahmen einer Erbschaft / Schenkung, oder aber auch einer eventuellen, künftigen Vermögensteuer als untragbare Belastung empfunden werden.

Abgesehen von den steuerlichen Zwängen (die u.a. vom künftigen Schicksal der Regelungen zu Verschonungsabschlägen für Schenkungen / Erbfolge in Unternehmen nach ErbStG abhängen), sind auch die Handlungsoptionen der Nachfolger im Rahmen der Vertragswerke zur Unternehmensnachfolge häufig begrenzt. So finden sich z. B. Vorgaben in Bezug auf die weitere Nachfolgeberechtigung, d.h. an wen von Todes wegen oder durch Anteilsübertragung Anteile weitergegeben werden dürfen. In diesem Kontext steht auch die Frage nach der Möglichkeit, gegen – mehr oder weniger attraktive – Abfindung aus dem Unternehmen auszusteigen (das Zugewandte also zu „versilbern“). Umgekehrt geht es darum, ggf. im Sinne der Liquiditätsschonung bzw. im Interesse des Fortbestands des Unternehmens als Familienunternehmen Abschläge für Abfindungsregeln und limitierte Ausscheidens-Tatbestände zu akzeptieren. Sensibel ist auch die Frage, inwiefern von Ehegatten oder Abkömmlingen der Gesellschafter zu verlangen ist, Pflichtteilsverzicht in Bezug auf das Familienunternehmen abzugeben. Gleiches gilt für Vorschriften zum ehelichen Güterstand und daran jeweils geknüpfte Sanktionen, wie z.B. die zwangsweise Einziehung von Anteilen.



*Dr. Friedrich Scheuffele
Rechtsanwalt, Partner*

Lenkt man den Blick auf das größere Ganze, geht es um ein Konzept dazu, wie sich die Familie untereinander und in Bezug auf das operative Unternehmen aufstellt. Dabei stellen sich u.a. folgende Fragen:

- Wer gehört zur Inhaberfamilie und was sind deren Werte und Ziele, untereinander und in Bezug auf das Familienunternehmen?
- Sind die Familienmitglieder direkt am operativen Unternehmen beteiligt und in die Entscheidungsfindung, z.B. im Rahmen von Gesellschafterversammlungen, einbezogen, oder erfolgt die Entscheidungsfindung zentral in einer eigenen, übergeordneten Familiengesellschaft (die sämtliche Anteile am operativen Unternehmen hält und den Familienmitgliedern eine indirekte Beteiligung vermittelt)?
- Inwiefern werden Beratungs- und Überwachungsfunktionen durch einen (auch) mit externen Persönlichkeiten zu besetzenden Beirat bzw. Aufsichtsrat auf Ebene des operativen Unternehmens wahrgenommen?
- Wie soll sich ein Beirat bzw. Aufsichtsrat zusammensetzen, so dass er die an ihn gestellten Erwartungen tatsächlich erfüllt, und sowohl Aufgaben als „Sparringspartner“ für das operative Unternehmen als auch, wenn erforderlich, als „Mediator“ für die Inhaberfamilie wahrnimmt?
- Wer aus der Familie kann unter welchen Voraussetzungen im operativen Unternehmen, z.B. in der Geschäftsführung oder einem Aufsichtsgremium, aber ggf. auch als angestellter Mitarbeiter, tätig werden?
- Wie kann gewährleistet werden, dass das Unternehmen bzw. das operative Geschäft mit eventuellen Meinungsverschiedenheiten der Inhaberfamilie nicht belastet wird und Pattsituationen bzw. Blockaden vermieden werden?

Erbschaftsteuerliche Bewertung von Familienunternehmen

All diese Punkte erfordern maßzuschneidende juristische Gestaltungen. Deren Erfolg hängt letztlich aber vor allem davon ab, dass sie von sämtlichen Beteiligten tatsächlich akzeptiert und „gelebt“ werden. Dies wiederum setzt die Schaffung und Pflege eines entsprechenden Verantwortungsbewusstseins voraus. Eine Grundlage hierfür kann die gemeinsame Erarbeitung einer Familienverfassung darstellen, auf der dann auch das juristische Vertragswerk aufbaut, die aber über dieses hinausreichen soll.

Mit einer solchen „Familienverfassung“ gibt sich die Unternehmerfamilie generationsübergreifend ein zunächst nur moralisch verpflichtendes Regelwerk, das ein Koordinatensystem an Werten und Zielen niederlegt und bestimmte Schlüsselfragen richtungsweisend beantwortet. Dieses gemeinsam erarbeitete Grundverständnis wird dann – jedenfalls zum Teil – in entsprechende rechtliche Regelungen auf den unterschiedlichsten Ebenen (z. B. Gesellschaftsvertrag, Poolvertrag, Ehe- und erbrechtliche Regelungen) gegossen. Im Übrigen „lebt“ die Familienverfassung davon, dass sie als Richtschnur des Handelns von den Familienmitgliedern verinnerlicht ist. Dabei ist zu beachten, dass eine derartige Familienverfassung, wie auch das hierauf aufbauende Vertragswerk, kontinuierlich überprüft und ggf. aktualisiert werden muss. Von großer Bedeutung ist ebenfalls, künftige Generationen mit den Werten und Zielen, wie sie in der Familienverfassung ihren Ausdruck finden, vertraut zu machen, insbesondere wenn sich der Kreis der Familiengesellschafter über die Jahre hinweg vervielfacht.

Legitimation des juristischen Vertragswerks

Bei dieser Herangehensweise sollte dann auch das – aus der Familienverfassung abgeleitete und legitimierte – juristische Vertragswerk grundsätzliche Akzeptanz finden, auch wenn es – für sich gesehen auf den ersten Blick – „Zumutungen“ enthalten mag. Ausschließen lassen sich spätere Divergenzen, die zu Zerwürfnissen innerhalb der Familie führen und ein Familienunternehmen auch gefährden können, trotz aller Vorkehrungen zwar nicht. Das kontinuierliche und im Rahmen der Familienverfassung ggf. institutionalisierte Gespräch dürfte aber sicherlich zur Vermeidung beitragen.

Zur Bewertung nicht börsennotierter Unternehmen für Erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Zwecke kann das vom Steuergesetzgeber entwickelte „vereinfachte Ertragswertverfahren“ angewendet werden, soweit dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Alternativ kann der maßgebliche Unternehmenswert auch durch ein Ertragswertgutachten nach Wirtschaftsprüfermethodik (IDW S1) oder nach einem branchenüblichen Bewertungsverfahren ermittelt werden.

Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Gerade für kleinere bis mittlere Familienunternehmen ist das vereinfachte Ertragswertverfahren aus Kostengesichtspunkten interessant, weil damit – anders als etwa bei einem IDW S1-Gutachten – insbesondere keine aufwendige detaillierte Unternehmensplanung erstellt werden muss, um den zu kapitalisierenden Zukunftserfolg zu ermitteln. Das vereinfachte Ertragswertverfahren setzt nämlich als nachhaltigen Zukunftserfolg das durchschnittliche Ist-Ergebnis der letzten drei Geschäftsjahre vor dem Bewertungsstichtag an – korrigiert um bestimmte Zu- und Abschläge und nach einer standardisierten Ertragsteuerbelastung von 30 %.

Dieser nachhaltige Zukunftserfolg wird unter Anwendung eines jährlich neu festgesetzten Zinssatzes zu dem maßgeblichen Unternehmensertragswert kapitalisiert. Der Zinssatz ergibt sich aus einem jährlich am ersten Börsenarbeitstag vom Bundesministerium der Finanzen festgestellten risikofreien Basiszins und einem konstanten Zuschlag für das Unternehmensrisiko von 4,5 %. Aufgrund des momentan niedrigen Zinsniveaus beträgt der Basiszins für Bewertungsstichtage in 2013 nur noch 2,04 % (im Vorjahr 2,44 %). Hieraus ergibt sich ein Gesamtzins von 6,54 % (im Vorjahr 6,94 %), was zu einem Unternehmenswert in Höhe des 15,3-fachen (im Vorjahr 14,4-fachen) nachhaltigen Jahreserfolgs führt.

Belastungsbeispiel

Infolge des derzeit niedrigen Zinsniveaus ergeben sich für Unternehmen hohe Erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Werte, welche ohne Anwendung der momentan verfassungsrechtlich umstrittenen Verschonungsregeln für Betriebsvermögen (Abschlag von 85 % bzw. 100 %) dementsprechende Steuerlasten auslösen würden. So ergäbe die Schenkung eines Unternehmens mit einem jährlichen Durchschnittsergebnis von € 500.000 (vor Ertragsteuern) an ein Kind ohne Verschonungsabschlag eine Steuer von ca. € 940.000. Demgegenüber fallen bereits unter Anwendung des Regelverschonungssatzes von 85 % nur noch ca. € 60.000 an.

Zur Besteuerung von Familiengesellschaften

1) Die Familiengesellschaft als Steuersubjekt

Das deutsche Steuerrecht kennt weder - im Unterschied zu den Steuersystemen anderer Staaten - eine eigenständige Unternehmensbesteuerung noch bestehen Spezialregelungen für Familiengesellschaften. Es existieren vielmehr zwei Besteuerungsmodelle nebeneinander, welche auch Familiengesellschaften in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform unterschiedlich belasten. Bei der Rechtsformwahl für Familienunternehmen kann die erwartete Steuerlast daher ein wichtiges Entscheidungskriterium darstellen. Zu unterscheiden ist dabei in erster Linie zwischen Kapital- und Personengesellschaften.

2) Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Häufig werden Familienunternehmen als Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der GmbH gestaltet. Bei einer Kapitalgesellschaft verteilt sich die Einkommensteuerbelastung auf die Gesellschafter (persönliche Einkommensteuer) und die Familiengesellschaft selbst (Körperschaftsteuer). Das deutsche Steuerrecht wendet damit in Bezug auf Kapitalgesellschaften das sogenannte Trennungsprinzip an: die Einkünfte der GmbH unterliegen zunächst nur bei dieser selbst der Ertragbesteuerung und haben keinen unmittelbaren Einfluss auf die Besteuerung der Gesellschafter. Letztere werden erst beim Erhalt von Ausschüttungen der Gesellschaft mit Einkommensteuer belastet, wobei diese regelmäßig durch den Kapitalertragsteuereinbehalt von 25 % durch die GmbH bereits in voller Höhe abgegolten ist. Die Gesellschafter benötigen daher keine zusätzliche Liquidität zur Begleichung ihrer persönlichen Steuern und haben aus Ausschüttungen auch keine Steuersatzeffekte bezüglich ihrer übrigen Einkünfte.

Ein Nachteil des Trennungsprinzips besteht z.B. darin, dass Verluste auf Gesellschaftsebene steuerlich nicht mit persönlichen Einkünften des Gesellschafters aus anderen Quellen verrechnet werden können. Auch bleiben Steuerbefreiungen von Gesellschaftseinkünften auf die Ebene der Gesellschaft beschränkt. Dadurch können z.B. ausländische, in Deutschland von der Steuerpflicht freigestellte Einkünfte lediglich von der GmbH steuerfrei vereinnahmt werden, während bei der Ausschüttung derselben Erträge an die Gesellschafter Einkommensteuer ausgelöst wird.

Andererseits kann eine Kapitalgesellschaft unter bestimmten Umständen Dividenden sowie Veräußerungserlöse aus Anteilen einer anderen Körperschaft weitgehend steuerfrei vereinnahmen.



*Dipl.-Kaufmann Roland Chmiel
Wirtschaftsprüfer, Partner*

3) Besteuerung von Personengesellschaften

Eine gängige Alternative zur GmbH stellt bei vielen Familienunternehmen die Kommanditgesellschaft - zur Haftungsbeschränkung oft als GmbH & Co. KG gestaltet - dar. Bei dieser Personengesellschaft folgt aus dem hier anzuwendenden steuerlichen Transparenzprinzip, dass auf Ebene der Gesellschaft realisierte Besteuerungsmerkmale (Höhe und Art der Einkünfte, Steuerfreistellungen und -begünstigungen etc.) zeitgleich zu einkommensteuerlichen Belastungsfolgen bei den Gesellschaftern führen. Für diese Folgen muss anschließend der einzelne Gesellschafter gegenüber dem Fiskus mit seinem persönlichen Steuersatz eintreten, unabhängig davon, ob und wann er über Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen die dafür notwendigen liquiden Mittel von der Gesellschaft erhält. Sollte die Gesellschaft Mittel thesaurieren, kann insoweit die Besteuerung zu einem ermäßigten Einkommensteuersatz beantragt werden. Allerdings ist dann bei Entnahme der mit ermäßigtem Steuersatz thesaurierten Beträge eine Nachversteuerung vorzunehmen.

Eventuelle Steuerbefreiungen wie bei ausländischen Einkünften wirken sich direkt auf die einzelnen Gesellschafter aus. Sofern eine KG Dividenden aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erhält oder eine Beteiligung an dieser mit Buchgewinn veräußert, sind diese Erträge zur Vermeidung einer Doppelbelastung der Gesellschafter zu 40 % von der Einkommensteuer befreit.

Die KG selbst ist aus ertragsteuerlicher Sicht nur in Höhe der Gewerbesteuer belastet.

4) Fazit

Die Besteuerung von Familiengesellschaften ist durch die Wahl ihrer Rechtsform determiniert. Da für Personen- und Kapitalgesellschaften jeweils eigene Besteuerungssysteme gelten, ist die Wahl der Rechtsform ein wesentlicher Bestandteil der steuerlichen Gestaltungsberatung. Eine regelmäßige Prüfung der Rechtsformwahl ist vor dem Hintergrund des sich stetig wandelnden Steuerrechts zu empfehlen.



Steuerbelastungsvergleich am Beispiel des Standorts München

Da die Besteuerungssysteme für Kapital- und Personengesellschaften hinsichtlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Bruttoertrags eine Vielzahl von Sonderregelungen für Einzelsachverhalte enthalten, ist eine pauschale Aussage über die generelle steuerliche Vorteilhaftigkeit einer der beiden Varianten nicht möglich.

Ein Beispiel für einen steuerlichen Belastungsvergleich für ein Unternehmen am Standort München kann nachfolgender Tabelle entnommen werden.

	GmbH	KG
Bruttoertrag Gesellschaft	100,00	100,00
Körperschaftsteuer (15 %)	-15,00	0,00
Solidaritatzuschlag	-0,83	0,00
Gewerbesteuer (Hebesatz 490 %)	<u>-17,15</u>	<u>-17,15</u>
Bruttoertrag Gesellschafter	67,03	82,85
Einkommensteuer (25 % / 45 %)	-16,76	-45,00
Gewerbesteueranrechnung	0,00	13,30
Solidaritatzuschlag	<u>-0,92</u>	<u>-1,74</u>
Zufluss Gesellschafter	<u>49,35</u>	<u>49,41</u>
Nominale Steuerquote	<u>50,65%</u>	<u>50,59%</u>

Die obige Übersicht zeigt einen Steuerbelastungsvergleich für Gesellschafter einer Kapital- und einer Personengesellschaft unter Berücksichtigung der nominellen Steuersätze. Der Vergleich geht von nicht kirchensteuerpflichtigen Gesellschaftern aus, welche jeweils mit dem Spitzensteuersatz zur Einkommensteuer veranlagt werden. Beide Gesellschaften haben ihren Sitz in München, wodurch ein relativ hoher Gewerbesteuer-Hebesatz (490 %) zur Anwendung kommt.

Für den obigen Fall ergeben sich unter den genannten Voraussetzungen nahezu identische Steuerbelastungen für beide Rechtsformen.

Die steuerliche Belastung eines Gesellschafters hängt im Einzelfall allerdings von weiteren Faktoren ab, die in obigem Modell nicht berücksichtigt werden. Hierzu seien exemplarisch genannt:

- Bezug von Einkünften aus ausländischen Quellen
- Thesaurierung von Gewinnen
- Bezug von Einkünften aus Dividenden aus Beteiligungsgesellschaften
- Veräußerung von Beteiligungen
- Standort des Unternehmens (bezüglich des Gewerbesteuer-Hebesatzes)

Je nach Rechtsformwahl können Belastungsunterschiede von bis zu 25 %-Punkten entstehen. Ein individueller Belastungsvergleich ist durchaus zu empfehlen, auch wenn dieser natürlich immer nur eine Momentaufnahme darstellt. Bei Änderung der Steuergesetze, aber auch bei Änderungen der Unternehmensstruktur, sowie bei Hinzuerwerb von Beteiligungen ist auch eine regelmäßige Überprüfung angezeigt.

Arbeitsrecht aktuell

Einen Anspruch auf Dank gibt es nicht!

BAG Urteil vom 11.12.2012, 9 AZR 227/11

„Wir danken ihm für seine Mitwirkung und wünschen ihm weiterhin viel Erfolg und persönlich alles Gute.“ So oder ähnlich heißt es wohl in jedem Arbeitszeugnis, wobei über die genaue Formulierung zwischen den Arbeitsvertragsparteien häufig Streit besteht.

So auch in einem Fall, über den das Bundesarbeitsgericht (BAG) am 11.12.2012 entschieden hat. Der klagende Arbeitnehmer war mit der Formulierung „Herr K scheidet zum 28.02.2009 aus betriebsbedingten Gründen aus unserem Unternehmen aus. Wir wünschen ihm für die Zukunft alles Gute“ nicht einverstanden und machte stattdessen einen Anspruch auf eine Dankes- und Wunschformel geltend.

Dem hat das BAG jedoch entgegen der Auffassung diverser Landesarbeitsgerichte eine Absage erteilt, da eine solche Formel nicht zum notwendigen Inhalt eines Zeugnisses nach § 109 GewO gehöre.

Ist der Arbeitnehmer mit einer im Zeugnis enthaltenen Schlussformulierung nicht einverstanden, kann er nur ein Zeugnis ohne Schlussformulierung verlangen. Das BAG hat auch ausdrücklich festgehalten, dass durch eine fehlende derartige Schlussformulierung das (gute oder sehr gute) Zeugnis nicht entwertet wird.

Gerade bei Arbeitnehmern wird diese Entscheidung auf wenig Verständnis stoßen, da derartige Schlussformulierungen in der Praxis sehr häufig sind und damit bei der Suche nach einem Anstellungsverhältnis von Personalsachbearbeitern geradezu erwartet werden. Ob mit dieser Entscheidung daher nunmehr der Streit über die Notwendigkeit und den Inhalt einer Dankes- und Wunschformel beendet ist, ist eher fragwürdig. Bei Vergleichen über die Beendigung von Arbeitsverhältnissen werden Arbeitnehmer voraussichtlich darauf bestehen, dass eine Dankes- und Wunschformel ausdrücklich in das Arbeitszeugnis aufgenommen wird.



Herausgeber:

Weiss • Walter • Fischer-Zernin

Rechtsanwälte • Wirtschaftsprüfer • Steuerberater

Ansprechpartner: Dr. Jan Kreklau

Kardinal-Faulhaber-Straße 10 | 80333 München

Telefon: +49 (0)89 29 07 19-0 | Telefax: +49 (0)89 29 07 19-17

newsletter@rae-weiss.de | www.rae-weiss.de

Wir bitten Sie zu beachten, dass unsere Beiträge eine Auswahl aus der aktuellen wirtschafts- und steuerrechtlichen Gesetzgebung und Rechtsprechung darstellen. Sie stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und können nicht die auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung ersetzen.

Falls Sie künftig diese Informationen der Kanzlei Weiss Walter Fischer-Zernin nicht mehr erhalten möchten, senden Sie bitte eine E-Mail mit dem Betreff „Abbestellung report“ an newsletter@rae-weiss.de.