

Aktuelles Recht für die Praxis

# Unternehmensnachfolge

Rechtliche und steuerliche Gestaltungen

von

Prof. Dr. Rainer Lorz, Prof. Rainer Kirhdörfer

2. Auflage

Unternehmensnachfolge – Lorz / Kirhdörfer

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Gesamtdarstellungen – Allgemeines



Verlag C.H. Beck München 2011

Verlag C.H. Beck im Internet:

[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 406 52510 0

bleibenden Gesellschaftern fortgesetzt (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB, § 289 AktG). Für die Erben entsteht ein Abfindungsanspruch nach § 738 BGB. War der verstorbene Komplementär zugleich der einzige Komplementär, ist mit seinem Tode die KGaA als Kapitalgesellschaft aufgelöst, sofern kein neuer Komplementär aufgenommen worden ist oder eine Reserve-GmbH als Komplementär für den Todesfall bereitsteht.

Durch eine Nachfolgeklausel in der Satzung der KGaA wird die Mitgliedschaft des Komplementärs vererblich. Die vorstehenden Ausführungen zur einfachen und qualifizierten Nachfolgeklausel bei den Personengesellschaften finden entsprechende Anwendung. **79**

Verstirbt ein Kommanditaktionär, so wirft dies keine besonderen rechtlichen Probleme auf. Nach § 278 Abs. 3 AktG gelten die Vorschriften über die Aktiengesellschaft sinngemäß. Die Vererbung erfolgt somit nach aktienrechtlichen Grundsätzen. **80**

## 2. Steuerliche Besonderheiten

Verstirbt der Komplementär, so vererbt er Betriebsvermögen. Auf seine Beerbung finden dementsprechend dieselben steuerrechtlichen Grundsätze Anwendung, die beim Tode eines OHG-Gesellschafters oder eines Kommanditisten gelten. Gehören dem persönlich haftenden Gesellschafter zugleich Kommanditaktien, so stellen diese kein (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen dar; diese sind vielmehr Privatvermögen, so dass dieselben Grundsätze wie beim Tode eines Aktionärs Anwendung finden. Dementsprechend stellt sich die Sonderbetriebsvermögensproblematik bei der Nachfolge in Kommanditaktien nicht. Denkbar ist aber anderes Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs bei Nutzungsüberlassungen, also z. B. von Grundstücken. Die daraus resultierenden ertragsteuerlichen Probleme sind bereits bei der Personengesellschaft abgehandelt worden (vgl. RdNr. 40 ff.). **81**

## V. Besonderheiten bei Betriebsaufspaltung

### 1. Grundzüge

Überlässt eine ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaft (**Besitzgesellschaft**) bestimmte Wirtschaftsgüter an ein anderes – gewerbliches – Unternehmen (**Betriebsgesellschaft**), so wird auch die Tätigkeit der Besitzgesellschaft als Gewerbebetrieb qualifiziert, wenn zwischen beiden Gesellschaften eine enge sachliche und personelle Verflechtung besteht. Sind die Voraussetzungen der engen sachlichen und personellen Verflechtung erfüllt, so wird also eine ihrer Art nach vermögens- **82**

verwaltende und damit an sich nicht gewerbliche Tätigkeit – nämlich die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern – zum Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG (zu den einzelnen Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung vgl. *L. Schmidt*, EStG, § 15 RdNr. 800 ff.).

- 83 Eine enge personelle Verflechtung setzt nach der Rspr. voraus, dass die hinter beiden Gesellschaften stehenden Personen einen **einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen** ausüben können. Dieser einheitliche Betätigungswille tritt am deutlichsten zu Tage, wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind (Beteiligungsideutlichkeit). Er ist nach der Rspr. aber auch vorhanden bei einer sog. Beherrschungsideutlichkeit auf gesellschaftsrechtlicher oder tatsächlicher Grundlage, d. h. wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Beherrschungsideutlichkeit auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage ist insbesondere dann gegeben, wenn dieselben Personen – und nur diese – am Besitzunternehmen und an der Betriebsgesellschaft, aber in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind; in diesem Fall ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die an beiden Unternehmen beteiligten Personen eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe darstellen, es sei denn, die Beteiligungsquoten weichen extrem voneinander ab (ausf., m. w. N., *L. Schmidt*, EStG, § 15 RdNr. 820 ff.).
- 84 **In sachlicher Hinsicht** setzt das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung voraus, dass mindestens eine aus Sicht der Betriebsgesellschaft wesentliche materielle oder immaterielle Betriebsgrundlage an diese überlassen wird. Die Rspr. zur Frage, wann im Einzelfall Grundstück und Gebäude als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren sind und auf diese Weise die sachliche Verflechtung der Betriebsaufspaltung begründen können, ist äußerst weitreichend und dehnt die Betriebsaufspaltung auf nahezu alle von Besitzgesellschaften angemieteten Büro- und Verwaltungsgebäude aus, wenn sie die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bilden. Demgegenüber spielt der Umfang der in den betreffenden Gegenständen gebundenen stillen Reserven keine Rolle (sog. funktionale Betrachtungsweise; vgl. *L. Schmidt*, EStG, § 15 RdNr. 811 ff.).

**Hinweis:** Im Gegensatz zur Betriebsaufspaltung steht das sog. **Wiesbader Modell**. Dieses ist dadurch gekennzeichnet, dass ein Ehegatte als Gesellschafter die Besitzgesellschaft beherrscht, während der andere Ehegatte die Betriebsgesellschaft als Gesellschafter beherrscht. Hierdurch fehlt es an der für die Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft. Deshalb sind die von den Besitzgesellschaften bezogenen Einkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Grundstücke werden nicht Betriebsvermögen, sofern es sich bei der Besitzgesellschaft um eine GbR oder eine

vermögensverwaltende KG handelt; die Veräußerung ist also außerhalb der Spekulationsfrist ohne Versteuerung des Veräußerungsgewinns möglich. Für eine solche Gestaltung reicht es aber nicht aus, wenn an einem Unternehmen die Ehefrau, bei dem anderen der Ehemann die Stimmenmehrheit hat; hierdurch kann eine Betriebsaufspaltung bei Ehegattengesellschaften nicht vermieden werden (vgl. BFH GmbHR 2000, 575). Generell ist sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich darauf zu achten, dass eine Beherrschung der Besitzgesellschaft durch die Anteilseigner der Betriebsgesellschaft nicht auf verdeckte Weise erfolgt (z. B. auf Grund von Stimmbindungsverträgen). Beim Wiesbadener Modell gilt es für den Erbfall eine Gestaltung zu wählen, die nicht nachträglich durch Begründung einer personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft im Erbfall zur Betriebsaufspaltung und damit zur Steuerverstrickung der Grundstücke führt. Dies ist allerdings in der Praxis nur sehr eingeschränkt möglich, so dass sich die gewünschten Steuerfolgen mit dem Wiesbadener Modell erfahrungsgemäß nur über einen beschränkten Zeitraum erzielen lassen. Vorsorge bedarf schließlich auch der Fall der Ehescheidung. In diesem Fall ist insbesondere an die vertragliche Verpflichtung zur Weiterübertragung des Grundstückseigentums (bzw. der Anteile an der Grundstücksgesellschaft) an die gemeinsamen Abkömmlinge zu denken. Dies schließt die steuerliche Anerkennung des Modells nicht aus, da das wirtschaftliche Eigentum der Ehefrau am Grundbesitz nicht an den Ehemann zurückfällt.

Aus zivilrechtlicher Sicht bildet häufig die bezweckte Haftungsbegren- 85  
zung für risikobehaftete unternehmerische Tätigkeiten den Anlass für die Wahl der Betriebsaufspaltung. Grundsätzlich haftet für die Verbindlichkeiten der Betriebskapitalgesellschaft den Gläubigern derselben nur das Gesellschaftsvermögen (§ 13 Abs. 2 GmbHG). Deshalb soll mit der Verteilung des Vermögens auf Besitz- und Betriebsgesellschaft das wertvolle Anlagevermögen (Grundstücke, Gebäude etc.) aus der Haftung des Betriebs herausgenommen werden. Die mit der Konstruktion bezweckte Haftungsabschirmung der an die Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überlassenen Gegenstände war durch die BGH-Rspr. **zur eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung** (vgl. z. B. BGHZ 109, 55) ins Wanken geraten. Dieser Rechtsprechung wurde durch die Neufassung des § 135 Abs. 3 InsO der Boden entzogen. Nach § 135 Abs. 3 InsO ist die zwangsweise Nutzungsüberlassung des der Betriebsgesellschaft überlassenen Gegenstands in der Insolvenz zeitlich auf höchstens ein Jahr beschränkt (vgl. *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 19. Aufl., § 30 Anh. RdNr. 79 ff.) und dies auch nur gegen Entgelt. Insofern ist die Wahl einer Betriebsaufspaltung aus Haftungsgründen wieder interessanter geworden.

## 2. Gefahr der „personellen Entflechtung“

Veränderungen in den personellen Voraussetzungen der Betriebsauf- 86  
spaltung können zum Wegfall des Tatbestands der Betriebsaufspaltung

führen (**personelle Entflechtung**). Der Wegfall des Tatbestands der Betriebsaufspaltung ist nach ständiger Rspr. des BFH grundsätzlich als Betriebsaufgabe auf Seiten des Besitzunternehmens anzusehen, die zur Aufdeckung aller stillen Reserven (einschließlich derjenigen in den GmbH-Anteilen der Betriebsgesellschaft, die notwendiges Betriebsvermögen sind) führt (BFH BStBl. II 1984, 474; BFH BStBl. II 1994, 23). Das hieraus resultierende Gefahrenpotential bei der Gestaltung der Erbfolge ist immens, wie das nachfolgende einfache Beispiel verdeutlicht.

**Beispiel:** Unternehmer U vermietet ein in seinem Alleineigentum stehendes Betriebsgrundstück an das von ihm in der Rechtsform einer GmbH geführte Betriebsunternehmen. Sowohl das Betriebsgrundstück als auch die Anteile an seiner Betriebs-GmbH sind Betriebsvermögen im Einzelbesitzunternehmen des U. Dieser verstirbt und wird von seinem Sohn A und seiner Tochter B zu gleichen Teilen beerbt. Über das Betriebsgrundstück hat U zugunsten der B ein Vermächtnis ausgesetzt.

Bis zum Tode des U hat eine Betriebsaufspaltung bestanden. Mit seinem Tode wird die Betriebsaufspaltung beendet, sofern hierdurch die sachliche oder die personelle Verflechtung gelöst wird. Da A und B in Erbengemeinschaft sowohl Eigentümer der GmbH-Beteiligung als auch des Betriebsgrundstücks geworden sind, hat der Erbfall noch nicht per se die Auflösung der Betriebsaufspaltung zur Folge. Erst die Erfüllung des Sachvermögens würde zur personellen Entflechtung und damit zur steuerrechtlichen Gewinnrealisierung mit der Folge führen, dass die stillen Reserven sowohl in den Anteilen an der Betriebs-GmbH als auch in dem vermieteten Grundstück aufgedeckt und besteuert werden. Etwas anderes – nämlich eine Beendigung der Betriebsaufspaltung bereits im Erbfall – dürfte allerdings dann eintreten, wenn der Vermächtnisnehmer schon ab dem Erbfall die Sachherrschaft über den Gegenstand hat (vgl. BFH BStBl. II 1992, 330). Die Erfüllung des angeordneten Vermächtnisses hat zugleich zur Folge, dass die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13 a und 13 b ErbStG nachträglich wegfallen, da der Gewerbebetrieb aufgegeben wird. Demgegenüber bleiben für die GmbH-Anteile §§ 13 a, 13 b ErbStG anwendbar; die schlichte Umqualifizierung von Betriebs- in Privatvermögen erfüllt nicht den Tatbestand dieser Vorschrift.

- 87 Die gleichen Rechtsfolgen können beispielsweise eintreten, wenn ein Mehrheitsanteil an der (Besitz-)Personengesellschaft auf nur einen von mehreren Miterben kraft einer qualifizierten Nachfolgeklausel übergeht, während die Mehrheit an der Betriebsgesellschaft sich im Erbwege auf die Miterben verteilt. Auch in diesem Fall entfällt die für eine Betriebsaufgabe erforderliche (Mehrheits-)Beteiligungsidentität in beiden Unternehmen.

**Hinweis:** An der Schnittstelle zwischen Erb- und Steuerrecht ist die Frage von Bedeutung, ob die für die Annahme einer Testamentsvollstreckung erforderliche personelle Verflechtung im Sinne eines einheitlichen Betätigungswillens der hinter Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen durch einen Testamentsvollstrecker ersetzt werden kann. Diese Frage hat der BFH bereits im Jahr 1984 verneint und festgestellt, dass für

das Vorliegen einer Beherrschung i. S. d. personellen Verflechtung unabhängig von einer zugleich angeordneten Testamentsvollstreckung nur auf die an den Unternehmen beteiligten Personen abzustellen sei (BFH BStBl. II 1985, 657). Diese Sichtweise hat der BFH in einer neueren, wenn auch anders gelagerten Entscheidung ausdrücklich bestätigt, die erneut die Auswirkungen einer angeordneten Testamentsvollstreckung auf die personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen zum Gegenstand hatte (BFH ZEV 2008, 495, 496 ff. m. krit. Anm. Lorz; Kritik an der Entscheidung auch bei Knatz, DStR 2009, 27, 28 f.). Aus Praktikersicht ist die weitgehende Rechts- und Planungssicherheit für den Fall eines Aufeinandertreffens von Betriebsaufspaltung und Dauertestamentsvollstreckung festzuhalten: Die Frage der personellen Verflechtung ist demnach nur nach der Beteiligung der Miterben an Besitz- und Betriebsunternehmen zu bestimmen. Sofern der Erblasser nur für einen Teil des Nachlasses (z. B. nur in Bezug auf die Anteile an der operativen Gesellschaft) eine Testamentsvollstreckung anordnet, muss er also nicht befürchten, dass dies zur Beendigung einer bestehenden Betriebsaufspaltung mit der steuerlichen Folge der Aufdeckung der stillen Reserven im Besitzunternehmen und dem Anteil an der operativen Unternehmung führt (ausf. Lorz in: MAH Erbrecht, § 19 RdNr. 309).

Die Wiederherstellung der personellen Verflechtung **durch Maßnahmen nach dem Erbfall** beseitigt nach der Rechtsprechung des BFH zur Erbaueinandersetzung die Rechtsfolgen der Betriebsaufgabe nicht. Dies gilt selbst dann, wenn die personelle Verflechtung rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erbfalls im Wege der Erbaueinandersetzung wieder hergestellt werden soll. Es genügt, dass es zu einem Auseinanderfallen der personellen Verflechtung in der „logischen Sekunde“ des Erbfalls kommt. Es bleibt abzuwarten, ob sich hieran durch das weite Verständnis der Gesamtplanrechtsprechung (vgl. vorne RdNr. 41) oder durch die Rechtsprechung zur Betriebsunterbrechung (BFH BStBl. II 2006, 591) etwas ändern wird. **88**

Eine Betriebsaufgabe bei der Besitzgesellschaft trotz personeller Entflechtung wird dann nicht angenommen, wenn es sich bei dieser um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) handelt oder wenn sich die weitere Überlassung der Wirtschaftsgüter an die Betriebsgesellschaft als **Betriebsverpachtung** qualifizieren lässt. In letzterem Fall ist erforderlich, dass es sich um die Verpachtung aller wesentlichen Grundlagen des Betriebs handelt. **89**

Von entscheidender Bedeutung im Zuge der Nachfolgeplanung ist somit die Synchronisation der Nachfolge bei beiden Unternehmen, um eine personelle Entflechtung zu vermeiden. Wirksamstes Mittel hierzu ist die **Alleinerbeneinsetzung**, verbunden mit Vermächtnissen für die weichenden Erben. Ansonsten sind zur Vermeidung einer steuerpflichtigen Betriebsaufgabe die folgenden Gestaltungen möglich: **90**

- Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft werden durch eine Schenkung auf den Todesfall oder durch eine Schenkung zu Lebzeiten, die auf den Todesfall befristet ist, auf den oder die Gesellschafter übertragen, auf den oder die auch die Anteile an der Besitzgesellschaft übergehen (Umgehung des unzulässigen Ausschlusses der Vererblichkeit bei Kapitalgesellschaften);
- die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft werden vor dem Erbfall in die Besitzpersonengesellschaft eingelegt (sog. Einheits-Betriebsaufspaltung);
- es wird eine einfache Nachfolgeklausel in Bezug auf die Besitzpersonengesellschaft vereinbart, verbunden mit einer Teilungsanordnung zugunsten des „qualifizierten“ Nachfolgers.

**Hinweis:** Auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird es sich regelmäßig anbieten, den Nachfolger bereits zu Lebzeiten in die Konstruktion einzubinden. Dementsprechend hätte der Vater im vorstehenden Beispiel das Betriebsgrundstück in eine Grundstücks-GmbH & Co. KG einbringen und dem Sohn einen Anteil an dieser schenken können. Dies hätte zu einem späteren Zeitpunkt mit der Übertragung eines Anteils an der Betriebs-GmbH verbunden werden können. Der Sohn wäre sodann als Erbe einzusetzen und die Tochter könnte eine Minderheitsbeteiligung an der Grundstücksgesellschaft erhalten, ohne dass hierdurch die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung zerstört würden.

## Kapitel 8. Darstellung besonderer Gestaltungsformen

### Übersicht

	RdNr.
I. Stiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge .....	1
1. Überblick .....	1
2. Gemeinnützige Stiftung und „Doppelstiftung“ .....	9
3. Familienstiftung .....	16
4. Stiftung & Co. ....	22
5. Überblick über die Besteuerung von Familienstiftung und gemeinnütziger Stiftung .....	24
II. Einsatzmöglichkeiten der GmbH & Co. KGaA im Nachfolgepro- zess .....	26
III. Die Familienvermögensgesellschaft als Organisationsmodell im Rahmen der Vermögensnachfolge .....	32
1. Familienstrategien .....	32
2. Familiengesellschaften .....	34
a) Allgemeines .....	34
b) Steuerliche Überlegungen .....	35
aa) Erbschaftsteuerliche Überlegungen .....	35
bb) Ertragsteuerliche Gesichtspunkte .....	38
c) Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und die vermögens- verwaltende Kommanditgesellschaft als Familienver- mögensgesellschaft .....	44
aa) Familien-GbR als Grundform .....	44
bb) Die vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft ...	47
d) Die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG .....	51
aa) Tatbestandsvoraussetzungen .....	51
bb) Gewerbesteuer .....	55
cc) Nachteile der gewerblich geprägten Familienver- mögensgesellschaft .....	56
e) Die GmbH als Rechtsform der Familienvermögensgesell- schaft .....	57
aa) Allgemeine Überlegungen .....	57
bb) Steuerliche Aspekte .....	61
cc) Steuervergleich .....	63
f) Die steuerliche Behandlung der Einbringung von Ver- mögensgegenständen in Familienvermögensgesellschaften	64
aa) Die Einbringung von Familienvermögen in eine rein vermögensverwaltende (nicht gewerbliche) Gesellschaft	64
bb) Die Einbringung von Familienvermögen in eine ge- werbliche Personengesellschaft .....	68
cc) Grunderwerbsteuerliche Fragen .....	70
g) Die disquotale Familienvermögensgesellschaft .....	74
aa) Darstellung des Grundmodells .....	74
bb) Sonderfragen bei der disquotalen Familienvermögens- Personengesellschaft .....	75
cc) Fragestellungen bei der disquotalen Familienver- mögens-Kapitalgesellschaft .....	82

## **I. Stiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge**

### **1. Überblick**

- 1 Kommt es dem Unternehmer vor allem auf die Sicherung seines Lebenswerkes an und möchte er eine Teilung oder Zersplitterung des Unternehmens über mehrere Generationen hinweg vermeiden, so kann sich mit der Überführung der Unternehmung in eine Stiftung eine Gestaltungsmöglichkeit anbieten, die in den letzten Jahren im Bereich der Familienunternehmen verstärkt an Bedeutung gewonnen hat und die durch die Reform des Erbschaftsteuerrechts 2009 weiter an Attraktivität gewinnen wird.
- 2 Die Palette der Fälle, in denen ein Unternehmer die Gründung einer Stiftung in seine Überlegungen zur Nachfolgegestaltung einbeziehen sollte, ist breit gefächert: Es fehlt ein Unternehmensnachfolger in der Familie, die vorhandenen Abkömmlinge können oder wollen das Unternehmen nicht fortführen, dem Erblasser geht es um die Erhaltung des Unternehmens „in einer Hand“, d. h. um die Vermeidung von Splitteranteilen in der Generationenfolge und um die Verhinderung von Anteilsverkäufen, der drohende Liquiditätsabzug im Erbfall als Folge von Erbschaftsteuerforderungen und Pflichtteilsansprüchen soll vermieden werden.
- 3 Neben diese, vorrangig wirtschaftlich und familiär motivierten Überlegungen, treten ideelle Gründe: Durch die Etablierung einer Stiftung soll ein Signal gegenüber Familie, Mitarbeitern und Öffentlichkeit gesetzt werden, der Unternehmer möchte seine Person und die von ihm verkörperten Ideale über den Tod hinaus durch das Vehikel der Stiftung fortwirken lassen und derart eine „Testamentsvollstreckung ad infinitum“ schaffen.
- 4 Diese Auflistung denkbarer Motive für eine Stiftungserrichtung lässt zugleich deutlich werden, wie irreführend und falsch es wäre, pauschal von der „Stiftung“ als dem Instrument der Nachfolgegestaltung zu sprechen. Es gibt verschiedenste Stiftungsarten, wie folgende Schaubilder zeigen: