



PRAXISLEITFADEN

FAMILIENUNTERNEHMEN UND BESTEUERUNG

TEIL 1: INLAND

von
Rainer Kirchdörfer,
Bertram Layer und
Andrea Seemann

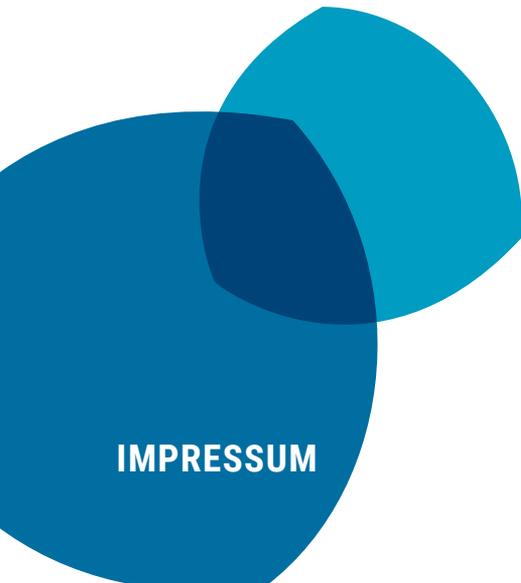
2., aktualisierte Auflage

Herausgeber



HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ
RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER





IMPRESSUM

VERANTWORTLICH:

WIFU-Stiftung
Prof. Dr. Tom A. Rösen
Alfred-Herrhausen-Straße 48
58448 Witten

Redaktion: Monika Nadler

Gestaltung: Designbüro Schönfelder GmbH, Essen

Titelfoto: Getty Images

Fotos S. 39: Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU), Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz Partnergesellschaft mbB (2)

Hinweis: Das Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) und die WIFU-Stiftung streben einen diskriminierungsfreien Gebrauch von Sprache an, in dem die Vielfalt aller Mitmenschen berücksichtigt wird. Wir verwenden daher, wo möglich, genderneutrale Formulierungen und nennen i. d. R. die weibliche und die männliche Form. Vereinzelt kann es etwa aus Platzgründen vorkommen, dass das generische Maskulinum als nicht-markierte Form für das Genus von Personenbezeichnungen gewählt wurde. Auf die Verwendung von Genderzeichen wie Sternchen, Binnen-I, Unterstrich und Doppelpunkt verzichten wir zugunsten eines ungestörten Leseflusses.

Disclaimer: Urheber der Inhalte in diesem Praxisleitfaden ist/sind der/die namentlich bezeichnete/n Autor/en, sofern nicht anders angegeben. KI-generierte Texte und Inhalte sind als solche gekennzeichnet.

ISSN (Print) 2626-3424
ISSN (Online) 2626-3432

2., aktualisierte Auflage, Stand Januar 2025

INHALT

1 Einführung	4
2 Die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl im Familienunternehmen	5
2.1 Rechtsformen und deren Besteuerung im Überblick.....	5
2.2 Die Besonderheiten der Besteuerung von Personengesellschaften.....	11
2.3. Belastungsvergleich zwischen einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft	12
2.4 Besteuerung im Verkaufsfall.....	16
2.5 Verrechnung von Verlusten	19
2.6 Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen zwischen Kapitalgesellschaften.....	19
3 Steuern in der Unternehmensnachfolge	23
3.1 Ertragsteuer.....	23
3.2 Erbschaftsteuer	23
3.3 Gestaltungsmöglichkeiten/Erbschaftsteuerplanung	26
4 Umwandlung/Umstrukturierung von Familienunternehmen	28
4.1 Überblick über die Vorschriften des UmwStG	32
4.2 Überblick über die im Rahmen von Umstrukturierungen einschlägigen Normen des Einkommensteuergesetzes	35
4.3 Ergänzende Hinweise.....	35
5 Tax Compliance	36
6 Ausblick: gesetzgeberischer Handlungsbedarf	37
7 Quellen und weiterführende Literatur	38
Kontakt	39

1 | EINFÜHRUNG

Die Bedeutung der Familienunternehmen für den Wirtschaftsstandort Deutschland ist umfassend untersucht.¹ Je nach begrifflicher Definition und erkenntnisleitendem Interesse sind zirka 85 bis 90 Prozent aller Unternehmen in Deutschland Familienunternehmen. Über die Hälfte der in der Privatwirtschaft beschäftigten Personen arbeiten in Familienunternehmen. Mehr als 80 Prozent der Personengesellschaften sowie knapp weniger der GmbHs und selbst etwa 35 Prozent der Aktiengesellschaften sind Familienunternehmen.² Familienunternehmen tragen auch in erheblichem Maße zum Steueraufkommen in Deutschland bei. Das ifo Institut hat im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen ermittelt, dass das Ertragsteueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen in den Jahren 2010 bis 2018 im Inland durchschnittlich 12 Milliarden Euro betrug und durchschnittlich höher lag als die inländischen Steuerzahlungen der nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne.³

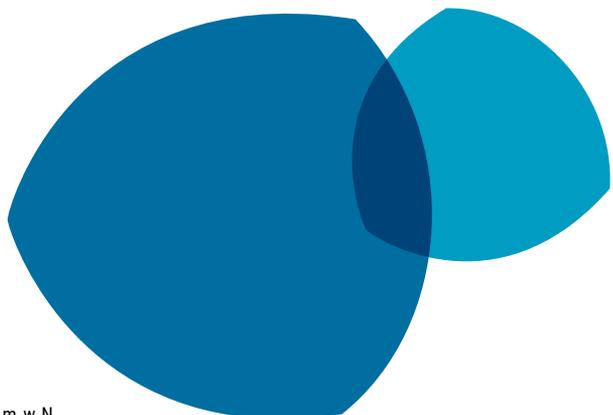
Familienunternehmen sind naturgemäß tief am Standort Deutschland verwurzelt. Daher trifft sie eine im internationalen Vergleich hohe deutsche Ertragsbesteuerung besonders hart. Nachdem die Steuern in den vergangenen Jahren in vielen anderen Ländern reformiert wurden, hat Deutschland zwischenzeitlich ein im internationalen Vergleich wieder sehr hohes Steuerniveau erreicht.⁴ Hinzu kommt die „Übererfüllung“ internationaler Verpflichtungen durch die zusätzliche Einführung unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerergestaltungen.

Unternehmerische Entscheidungen sollten freilich vom Markt und nicht von steuerlichen Rahmenbedingungen bestimmt werden. Dies gilt sowohl

für Entscheidungen im operativen Tagesgeschäft als auch für die Entscheidung, wann und in welcher Art und Weise die Unternehmensnachfolge auf Gesellschafterseite eingeleitet wird. Die Praxis belegt jedoch anderes: Bei einer Vielzahl von operativen Entscheidungen haben steuerliche Erwägungen einen hohen Stellenwert.

Ziel dieses Praxisleitfadens ist die Vermittlung eines Überblicks über die Besteuerungssituation von Familienunternehmen bei verschiedenen inländischen Geschäftsvorgängen. Betrachtet wird zum einen die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl. Dabei wird der Blick im Ertragsteuerrecht ausschließlich auf gewerbliche Einkünfte gerichtet sein; nicht dargestellt werden rein vermögensverwaltende Tätigkeiten von Unternehmen. Einblick gewährt werden soll zudem in die mit der Unternehmensnachfolge verbundenen Steuerfolgen. Und schließlich wird eine Übersicht über die Möglichkeiten einer Umstrukturierung von Familienunternehmen und die damit verbundene steuerliche Situation vermittelt.

Die Besteuerung von Familienunternehmen bei Geschäftsvorgängen mit *Auslandsbezug* wird in einem eigenen Praxisleitfaden dieser Reihe dargestellt. Betrachtet wird dort u. a. die Besteuerungssituation in verschiedenen Ländern, die sich derzeit durch Steuerreformen erheblich verändert. Ferner werden die Grundzüge der internationalen Besteuerung dargelegt und daraus auch Empfehlungen für die in steuerlicher Hinsicht optimierte Unternehmensstruktur abgeleitet. Und schließlich werden Fragestellungen und Gestaltungshinweise in Verbindung mit dem Wegzug von Gesellschaftern ins Ausland aufgezeigt.⁵



¹ Vgl. z. B. die Studie der Stiftung Familienunternehmen (2023) m. w. N.

² Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2023), 16.

³ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2020), 32.

⁴ BMF-Schreiben 2024 12, 17.

⁵ Hierzu: Kirchdörfer et al. (2025).

2 | DIE BEDEUTUNG DER STEUERN BEI DER RECHTSFORMWAHL IM FAMILIENUNTERNEHMEN

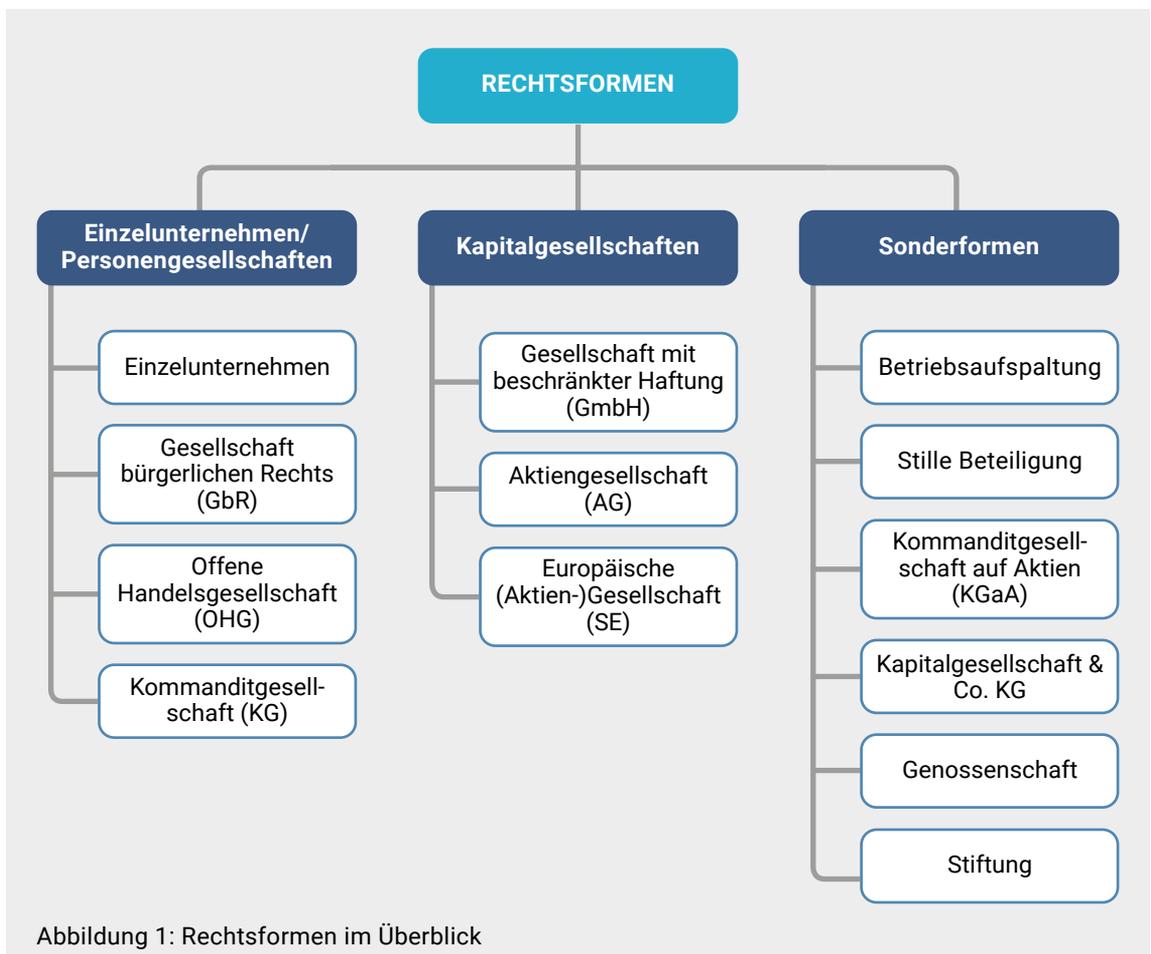
Den ersten Schwerpunkt bilden die Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften.

2.1 | RECHTSFORMEN UND DEREN BESTEUERUNG IM ÜBERBLICK

Das folgende Schaubild gibt einen Überblick über die in Deutschland gängigen Rechtsformen. Bei den Sonderformen spielen in der Praxis insbesondere die Betriebsaufspaltung und die Kapitalgesellschaft & Co. KG (häufigste Form: GmbH & Co. KG) eine bedeutende Rolle. Bei der Betriebsaufspaltung ist zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen zu unterscheiden. Im Regelfall wird das Besitzunternehmen als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft geführt, während das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird. Die Kapitalgesellschaft & Co. KG kommt in der Praxis meist

dergestalt vor, dass die persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft eine Komplementär-GmbH ist, die an der Kommanditgesellschaft selbst wiederum *vermögensmäßig nicht beteiligt* ist. In diesem Fall sind die Kommanditisten zu 100 Prozent am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Im Hinblick auf Besteuerungsergebnisse entspricht eine so strukturierte GmbH & Co. KG weitgehend der reinen Personengesellschaft.

Zwischen Personengesellschaften und Körperschaften (im Wesentlichen Kapitalgesellschaften) bestehen erhebliche Besteuerungsunterschiede. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die beiden wichtigsten Ertragsteuerarten, nämlich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Während die Einkommensteuer nur natürliche Personen trifft, belastet die Körperschaftsteuer Körperschaften, deren wichtigste Vertreter die Kapitalgesellschaften, aber auch die Genossenschaft und die Stiftung, sind. Hinzu kommt als wichtige Ertragsteuer die Gewerbesteuer, die den Gewerbeertrag

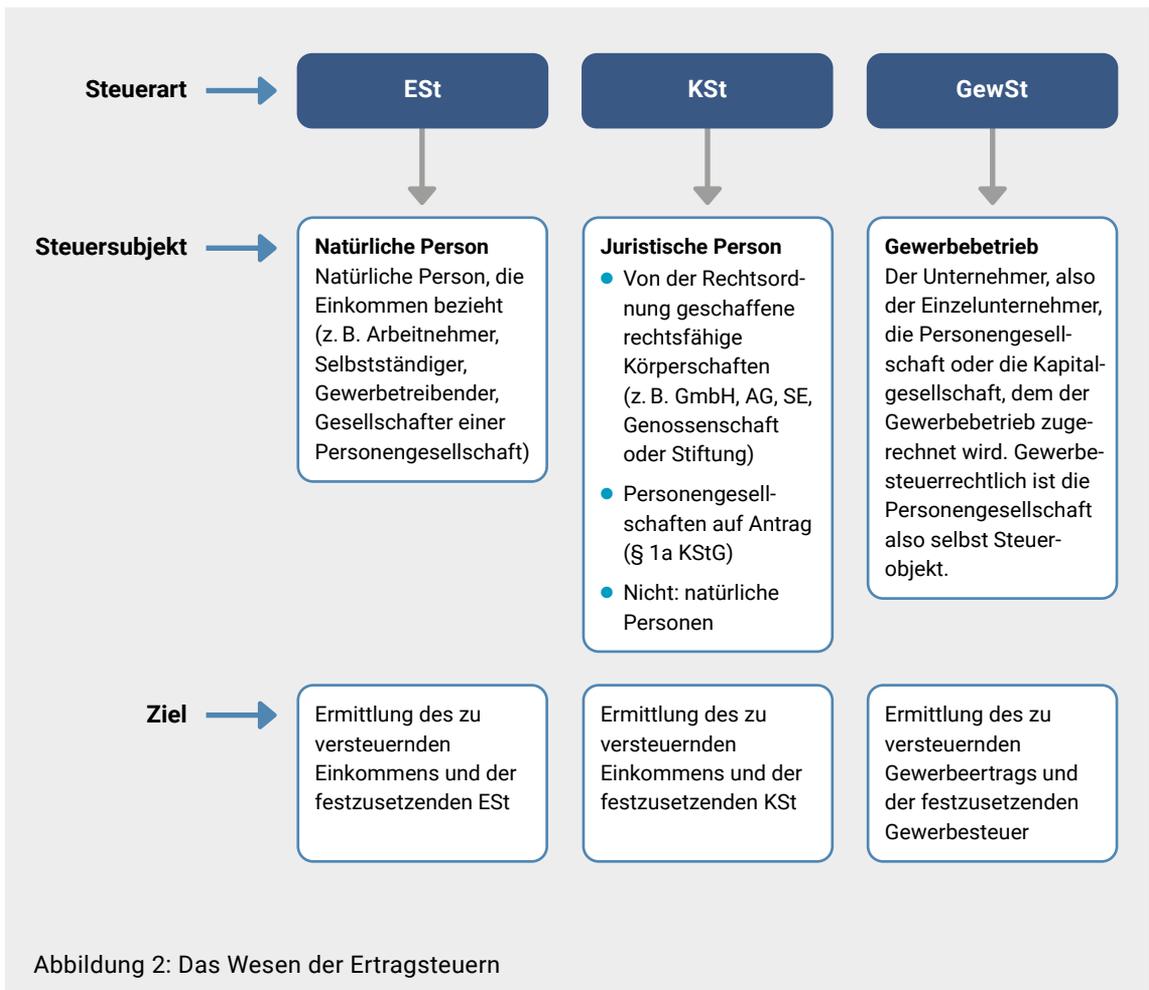


unabhängig davon besteuert, ob er im Betrieb einer Personengesellschaft oder im Betrieb einer Kapitalgesellschaft entsteht. Damit ist hinsichtlich der *Gewerbsteuer* die Personengesellschaft gleichermaßen wie die Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt anzusehen. Das in der Einkommensteuer geltende Transparenzprinzip der Personengesellschaft erstreckt sich nicht auf die *Gewerbsteuer*.

Damit ist ein wesentliches Steuerprinzip im Einkommensteuerrecht der Personengesellschaft angesprochen, nämlich das Transparenzprinzip. Das im Einkommensteuerrecht verankerte Transparenzprinzip besagt, dass eine Personengesellschaft selbst kein einkommensteuerpflichtiges Subjekt und insofern für die Besteuerung „transparent“ ist.

Dieses Prinzip wird nun allerdings seit dem 1. Januar 2022 durch die neu eingeführte Möglichkeit für bestimmte Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuer zu optieren, durchbrochen. Im Falle der Ausübung der Option wird die Personengesellschaft wie eine Körperschaft besteuert. Allerdings ist die Option mit einigen Fallstricken verbunden, die der Besonderheit der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften geschuldet sind. Zu weiteren Erläuterungen wird auch auf die nachfolgenden Ausführungen unter 2.2. verwiesen.

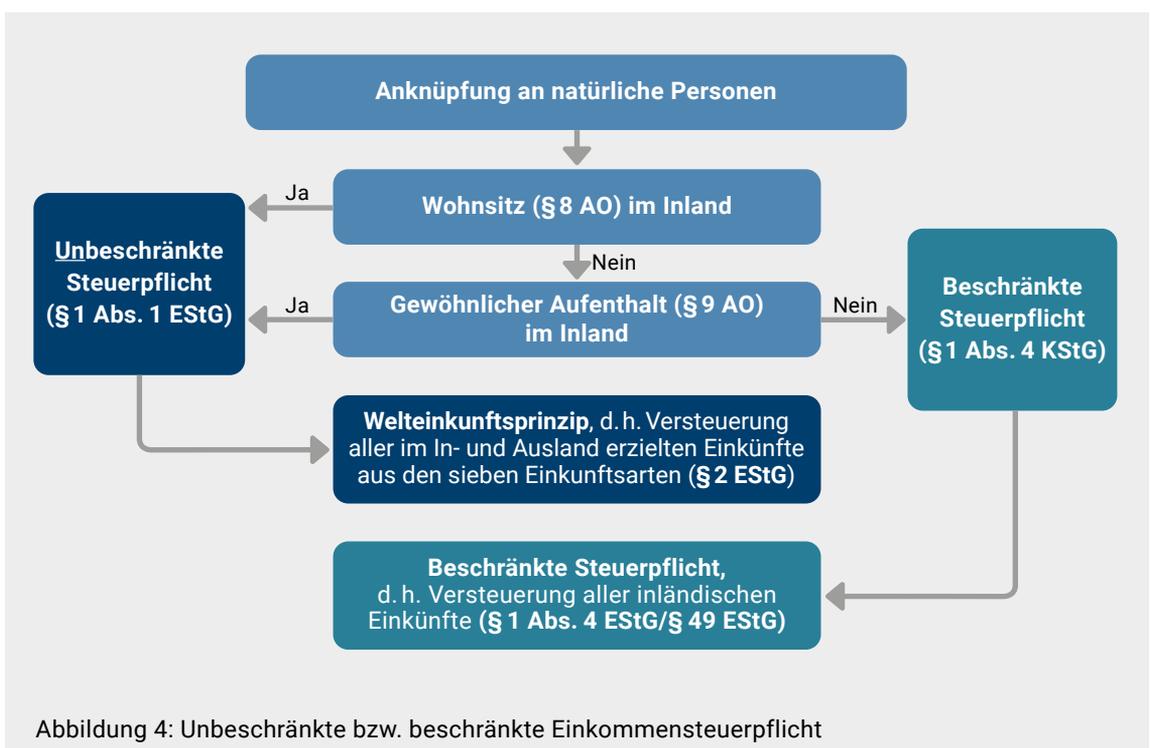
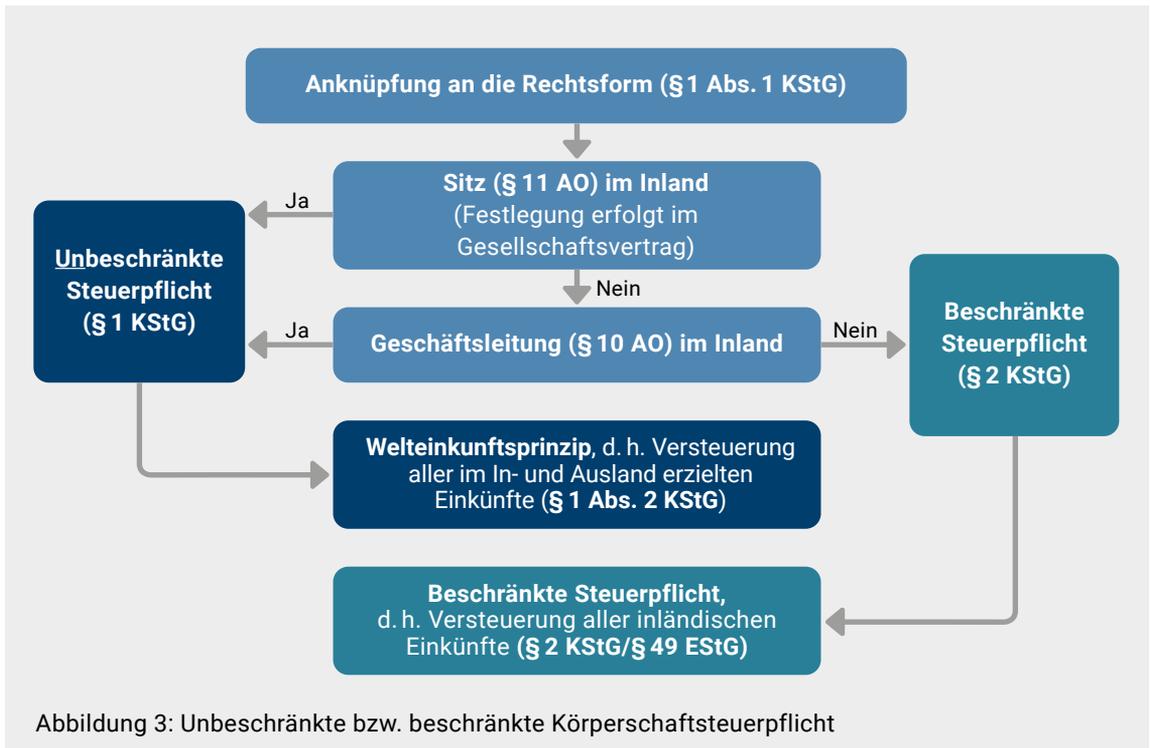
Die folgende Abbildung zeigt zunächst das Wesen von Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und *Gewerbsteuer*:⁶



⁶ Der in der Abbildung nicht erfasste Solidaritätszuschlag ist eine zeitlich unbefristete Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zur Finanzierung der Vollendung der deutschen Einheit (Zuschlag von 5,5 % auf höhere Einkommen und auf die Körperschaftsteuer; zu Einzelheiten siehe Kirchdörfer & Layer: Besteuerung von Familienunternehmen und ihrer Gesellschafter in: Rüsen & Heider (2024), 380.)

Sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Einkommensteuer kennen eine unbeschränkte (Körperschaft-/Einkommensteuer-)Steuerpflicht und eine beschränkte (Körperschaft-/Einkommen-

steuer-)Steuerpflicht. Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der jeweiligen unbeschränkten bzw. beschränkten Steuerpflicht ergeben sich aus den nachfolgenden beiden Schaubildern.



Die Gewerbesteuer ist eine Ertragsteuer. Besteuerungsgegenstand ist der aus gewerblichen Einkünften resultierende Gewerbeertrag. Die Gewerbesteuer ist eine der umstrittensten und meist-kritisierten Steuern im deutschen Steuersystem. Kritikpunkte sind unter anderem die großen regionalen Unterschiede bei den Hebesätzen (von 200 bis 600 Prozent), der Ausschluss verschiedenster Einkünfte (z. B. aus freiberuflicher Tätigkeit) von der Gewerbesteuer sowie die Hinzurechnung von Aufwendungen des Unternehmens zum Gewerbeertrag.

Die Gewerbesteuer wird als sogenannte Real- bzw. Objektsteuer rechtsformunabhängig erhoben. Das Aufkommen steht nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zu.

Bisherige Versuche, die Gewerbesteuer abzuschaffen, blieben erfolglos. Durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) im Jahre 2000 ist es zumindest zu einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gekommen, sodass bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer (je nach Hebesatz) weitestgehend beseitigt

wurde. Bei den Kapitalgesellschaften wurde eine Doppelbelastung mit KSt und GewSt wirtschaftlich dadurch verhindert, dass der KSt-Satz auf 15 Prozent reduziert wurde.

Zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Belastung ist zunächst der *Gewerbeertrag* zu bestimmen. Basis hierfür bildet der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um *Hinzurechnungen* und *Kürzungen*. Dabei rechnet bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nur der aus dem laufenden Gewerbebetrieb entstehende Erfolg zum Gewerbeertrag. Außerordentliche Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bleiben im Regelfall ausgenommen.

Um die „objektive Ertragskraft“ eines Betriebs zu bestimmen, werden sodann für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Steuerbemessungsgrundlage vorgenommen. Einen Überblick über in der Praxis wichtige Hinzurechnungsvorschriften gibt die nachfolgende tabellarische Übersicht.

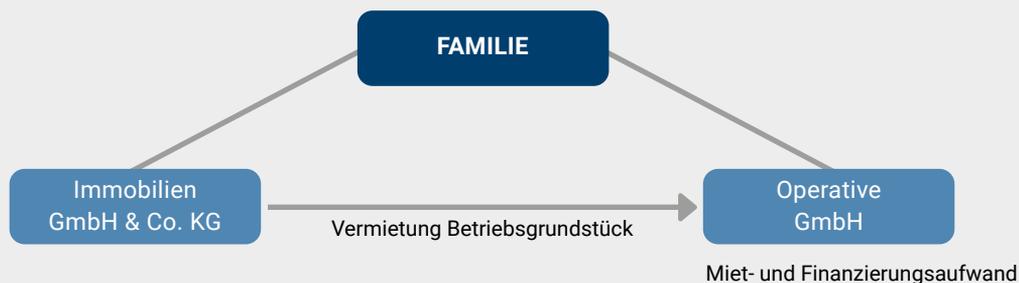
HINZURECHNUNGSTATBESTAND (§ 8 NR. 1 GEWSTG)	RECHTSLAGE SEIT 2010
Entgelte für Schulden	25%
Renten und dauernde Lasten	25%
Gewinnanteile stiller Gesellschafter	25%
Miet- und Pachtzinsen (bewegliche Wirtschaftsgüter)	5% ⁷
Miet- und Pachtzinsen (unbewegliche Wirtschaftsgüter)	12,5% ⁷
Überlassung von Rechten (Lizenzen)	6,25%

Abbildung 5: Hinzurechnungsvorschriften (§ 8 GewStG)

⁷ Unabhängig von Gewerbesteuerpflicht des Empfängers

Diese Hinzurechnungen können dazu führen, dass ein Unternehmen, das bilanziell keinen Ertrag ausweist, dennoch einen Gewerbeertrag zu ver-

steuern hat. Das nachfolgende Beispiel soll dies verdeutlichen:



a) Operative GmbH – Ausgangsdaten des Jahres 2024:

Ergebnis vor Mieten und Zinsen	5.500.000 €
./. Mietzahlungen an Immobilien GmbH & Co. KG	3.500.000 €
./. Mietzahlungen an Dritte (Immobilien)	800.000 €
./. Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	300.000 €
./. Lizenzgebühren	200.000 €
./. Zinsaufwand	700.000 €
<i>davon kurzfristige Finanzierungen</i>	500.000 €
<i>davon Dauerschuldzinsen</i>	200.000 €
+ Zinsertrag	0 €
= Jahresüberschuss (vor Steuern)	0 €

b) Steuerbelastung Operative GmbH:

Ermittlung der Körperschaftsteuer

Jahresüberschuss (vor Steuern)	0 €
Zinsschranke greift nicht	
Bemessungsgrundlage KSt vorläufig	0 €

Gewerbesteuer

Bemessungsgrundlage KSt	0 €	
+ Zurechnungen Zinsen	175.000 €	
+ Zurechnung Mieten	537.500 €	
+ Zurechnung Leasingraten	15.000 €	
+ Zurechnung Lizenzgebühren	12.500 €	
./. Freibetrag (vereinfacht)	25.000 €	
= Bemessungsgrundlage GewSt	715.000 €	
GewSt (Hebesatz: 400 %)	100.100 €	
Bemessungsgrundlage KSt		0 €
KSt		0 €
SolZ		0 €
Steuerbelastung gesamt		100.100 €

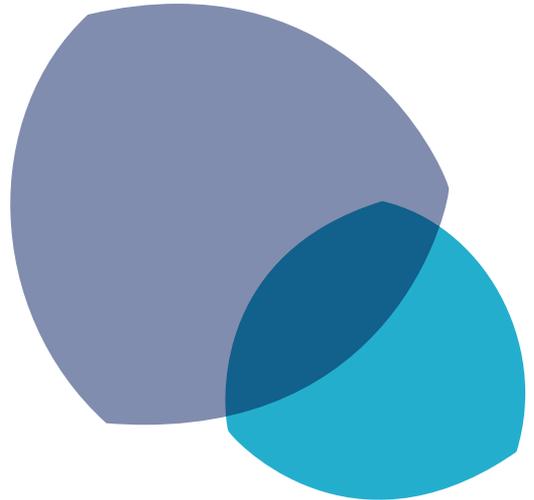
Abbildung 6: Auswirkungen der Hinzurechnungsvorschrift § 8 Nr. 1 GewStG

Vorstehendes Beispiel zeigt, dass die operative GmbH trotz eines körperschaftsteuerlichen Nullergebnisses aufgrund der gewebesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften eine nicht unerhebliche Gewerbesteuerbelastung zu tragen hat.

Um die Gewerbesteuerbelastung zu ermitteln, ist der um die Hinzurechnungen und Kürzungen bereinigte Gewerbeertrag mit dem *Steuersatz von 3,5 Prozent (Steuermesszahl)* zu multiplizieren. Daraus resultiert der sogenannte Gewerbesteuermessbetrag.

Dieser Gewerbesteuermessbetrag wird dann mit dem jeweiligen *Hebesatz* der Gemeinde, in der sich der Betrieb befindet, multipliziert. Werden in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhalten, so ist der Gewerbesteuermessbetrag auf die Gemeinden nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zu zerlegen.

Durch die sehr unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden (mindestens 200 Prozent, einzelne Gemeinden, wie z. B. Duisburg oder Oberhausen, erheben Sätze von über 500 Prozent) ergeben sich je nach Gemeinde sehr unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungen:



BEISPIEL FÜR EINE CAPITALGESELLSCHAFT:

Bei einem Hebesatz von 200% und einem Steuersatz von 3,5%:

7% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% x 5,5%) 22,825%

Bei einem Hebesatz von 400% und einem Steuersatz von 3,5%:

14% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% x 5,5%) 29,825%

Bei einem Hebesatz von 500% und einem Steuersatz von 3,5%:

17,5% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% x 5,5%) 33,325%

Bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften wird die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, allerdings maximal bis zu einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von 400 Prozent (§ 35 Abs. 1 EStG). Liegt der gewerbesteuerliche Hebesatz in der Gemeinde über 400 Prozent, so ist die beim Einzelunternehmen/der Personengesellschaft angefallene Gewerbesteuer nicht mehr in vollem Umfang anrechenbar.

2.2 | DIE BESONDERHEITEN DER BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN

V ielfach ist nicht bekannt, dass die Personengesellschaft – insbesondere auch die GmbH & Co. KG – nur zivilrechtlich, nicht jedoch einkommensteuerrechtlich als quasi eigene Rechtspersönlichkeit existiert. Das Einkommensteuerrecht zerlegt nämlich im Widerspruch zum realen Lebenssachverhalt das Unternehmen der Personengesellschaft – vereinfacht ausgedrückt – in fiktive, ihren jeweiligen Gesellschaftern (steuerlich bei gewerblichen Einkünften Mitunternehmer genannt) zuzurechnende Einzelbetriebe. Jeder Gesellschafter besitzt – stark vereinfacht – steuerlich sein eigenes Unternehmen. Damit stellt die Steuerbilanz der Personengesellschaft – wiederum vereinfacht ausgedrückt – eine Zusammenfassung der Einzelbilanzen ihrer Gesellschafter-Unternehmen dar. Aus dieser lebensfremden Fiktion – früher plakativ, aber sehr verständlich als „Bilanzbündeltheorie“ bezeichnet – ergeben sich erhebliche steuerliche Konsequenzen, von denen Kapitalgesellschaften unberührt bleiben. Nur derjenige, der diese Konsequenzen kennt, kann auch ermessen, warum eine grundlegende Reform der Ertragsbesteuerung in Deutschland so schwer umzusetzen ist.

Einzelunternehmer:

Beim Einzelunternehmer ist für den außenstehenden Dritten nicht erkennbar, welche Gegenstände des Vermögens des Einzelunternehmers zum Unternehmen gehören und welche ausschließlich den privaten Zwecken des Einzelunternehmers dienen. Eine Unterscheidung ist handelsrechtlich auch nicht erforderlich, weil der Einzelkaufmann bekanntlich für alle seine Geschäftsverbindlichkeiten mit seinem gesamten Vermögen – also sowohl mit dem Betriebs- als auch mit dem Privatvermögen – haftet. Zum Zweck der Besteuerung muss jedoch zwischen Privat- und Betriebsvermögen unterschieden werden. Auf Gegenstände des Betriebsvermögens können – anders als auf die des Privatvermögens – beispielsweise steuerrelevante Abschreibungen vorgenommen werden, ihr Verlust oder ihre Zerstörung führt zu einem steuerlich abzugsfähigen

Aufwand, ihre Veräußerung ist steuerpflichtig. Der Fiskus muss daher wissen, was privat und was betrieblich ist. Diese Unterscheidung ergibt sich beim Einzelunternehmer allein aus der Buchhaltung und aus der Bilanz seiner Firma.

Personengesellschaft:

Bei der Personengesellschaft ist der Sachverhalt komplexer. Zivilrechtlich gibt es die Personengesellschaft und es gibt ihre Gesellschafter. Ertrag und Aufwand entstehen in der Regel zwar in der (Buchhaltung der) Personengesellschaft selbst. Ertrag und Aufwand, der wirtschaftlich mit der Beteiligung an der Personengesellschaft im Zusammenhang steht, spielen sich aber auch in der persönlichen Sphäre des Gesellschafters ab, stehen also zunächst buchhalterisch außerhalb der Vermögenssphäre der Gesellschaft selbst. So befindet sich das Betriebsgebäude oft im privaten Eigentum eines Gesellschafters oder ein Gesellschafter stellt dem Unternehmen ein ihm privat gehörendes Patent zur Verfügung.

Weitere Beispiele hierfür sind: Dem Gesellschafter entsteht im Zusammenhang mit der Firma ein nur ihn persönlich treffender Aufwand, etwa aus der Finanzierung des Erwerbs seiner Beteiligung an der Gesellschaft, oder er schuldet Zinsen aus der persönlichen Refinanzierung eines Darlehens, welches er der Personengesellschaft gegeben hat. All diese Vorgänge müssen zusätzlich zu dem unmittelbaren anteiligen Gewinn oder Verlust, der dem Gesellschafter aus der Gesellschaft zugerechnet wird, bei dem betreffenden Gesellschafter ertragsteuerlich erfasst werden. Dem dient die sogenannte steuerliche Sonderbilanz, die ergänzend neben die Bilanz der Personengesellschaft tritt. Mittels der Sonderbilanz werden also die sich für den Gesellschafter aus der Bilanz der Personengesellschaft selbst ergebenden anteiligen Gewinne für steuerliche Zwecke korrigiert. Ihm persönlich zufließende Erträge, die mit dem Betrieb zusammenhängen, beispielsweise Mieterträge aus einem ihm gehörenden, an die Gesellschaft vermieteten bebauten Grundstück, werden seinem anteiligen Unternehmensgewinn aus der Bilanz der Gesellschaft zugeschlagen. Ihn im Zusammenhang mit dem Betrieb persönlich treffender Aufwand, wie etwa – um im gerade gezeigten Beispiel zu bleiben – Abschreibungen auf sein privates, der Firma

vermietetes Gebäude, vermindern seinen betrieblichen Gewinnanteil. In der Konsequenz dieser Sicht liegt es, dass schuldrechtliche Beziehungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft zu einer Gesellschaft (z.B. Mietverträge, Darlehensverträge, Anstellungsverträge usw.) einkommensteuerlich so behandelt werden, als seien es Einnahmen bzw. Ausgaben des Betriebes (also stets gewerbliche Einkünfte) und nicht solche des privaten Bereichs des Unternehmers (also nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen).

Einem der Sonderbilanz vergleichbaren Zweck dient die sogenannte Ergänzungsbilanz. Eine Ergänzungsbilanz wird beispielsweise dann erforderlich, wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Beteiligung käuflich erworben hat. In der Regel zahlt der Erwerber hierfür nicht exakt den steuerlichen Buchwert der Beteiligung, sondern einen über oder unter dem steuerlichen Buchwert des ausscheidenden Gesellschafters liegenden Preis. Die Differenz zwischen dem Buchwert der übernommenen Beteiligung und dem gezahlten Kaufpreis sind für den Käufer – sofern mehr als der Buchwert bezahlt wird – zusätzliche Anschaffungskosten, die er auf die einzelnen (erworbenen) Wirtschaftsgüter des (teilweise) erworbenen Unternehmens bzw. auf den Firmenwert aufzuteilen und in seiner Ergänzungsbilanz zu erfassen hat. Solche „Mehrwerte“ aus der Ergänzungsbilanz führen – soweit sie auf abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter entfallen – zu zusätzlichen Abschreibungen des Erwerbers, die die Mitgesellschafter nicht betreffen, die aber den (zu versteuernden) Gewinnanteil in der Hand des Anteilserwerbers steuerlich entsprechend mindern. So lässt sich beispielsweise beim Kauf von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften über die Abschreibungen (zusätzliche) Liquidität für den Erwerber generieren, aus der er den gezahlten Kaufpreis teilweise finanzieren kann. Mit anderen Worten: Beim Erwerb einer Personengesellschaft oder eines Anteils daran beteiligt sich der Fiskus am Kaufpreis.

In der Möglichkeit zur Erstellung einer Ergänzungsbilanz mit steuerlicher Wirkung liegt auch der entscheidende steuerliche Unterschied zwi-

schen dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft und solchen an einer Kapitalgesellschaft. Gesellschaftsanteile an Kapitalgesellschaften (GmbH-Anteile, Aktien) sind – anders als Anteile an Personengesellschaften – steuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter, auf die der Käufer keinerlei planmäßige Abschreibungen vornehmen kann.

Nach alledem wird der steuerpflichtige Anteil des Gesellschafters (Mitunternehmers) am Ergebnis der Personengesellschaft in zwei Stufen ermittelt. Zunächst wird der Anteil des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft nach der aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz (erste Stufe) ermittelt und sodann wird das Ergebnis des Gesellschafters aus seiner Sonder- und/oder Ergänzungsbilanz addiert. Dies führt dazu, dass sich die Steuerbilanz der Personengesellschaft aus der Gesamthandsbilanz, das ist der steuerliche Jahresabschluss der Gesellschaft, den Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter und den Sonderbilanzen ihrer Gesellschafter zusammensetzt. Für die Gewerbesteuer ist insoweit der „Gesamtgewinn aus der Gesamtbilanz“ als Grundlage der Besteuerung maßgeblich.

2.3 | BELASTUNGSVERGLEICH ZWISCHEN EINER PERSONEN- UND EINER KAPITALGESELLSCHAFT

Die Grundlagen der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns durch die Handelsbilanz, die zur Steuerbilanz fortgeschrieben wird (§ 5 EStG, § 8 KStG, § 7 GewStG), sind für Personen- und Kapitalgesellschaften, abgesehen von dem eben Gesagten und einigen weiteren Ausnahmen, dieselben. Damit endet jedoch bereits die Gemeinsamkeit.

Der Gewinn der Personengesellschaft wird – wie soeben dargestellt – einkommensteuerlich nur bei deren Gesellschaftern unter Einbeziehung ihrer individuellen Verhältnisse erfasst und mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters (Höchststeuersatz 45 Prozent) zuzüglich Solidaritätszuschlag (SolZ = 5,5 Prozent der Est)

belastet. Ob die Gewinne im Unternehmen verbleiben oder entnommen werden, war für die Einkommensteuer lange Zeit unerheblich. Seit 2008 gilt nun eine steuerliche Sonderregelung, wonach auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen günstigeren Steuersatz (28,25 Prozent) für die Gewinne in Anspruch nehmen kann (nicht muss), *die er in seiner Personengesellschaft thesauriert*. Mit dieser sogenannten Thesaurierungsbegünstigung beabsichtigte der Gesetzgeber eine Angleichung der Personengesellschaftsbesteuerung an die seinerzeit abgesenkte Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften. Gleichzeitig sollte ein Anreiz für eine bessere Eigenkapitalausstattung von Personengesellschaften entstehen. Werden solche, zunächst mit dem günstigeren Thesaurierungssteuersatz von 28,25 Prozent besteuerten, Gewinne dann später doch noch aus der Personengesellschaft in den privaten Bereich entnommen, so wird der entnommene Betrag selbstverständlich nachversteuert. Bis zur Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes am 22. März 2024 konnte ein Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht in vollem Umfang vom günstigen Steuersatz profitieren, da in der Personengesellschaft angefallene Gewerbesteuer und auch Entnahmen für die Einkommensteuer nicht dem günstigen Thesaurierungssatz unterworfen werden konnten. Bis zum Veranlagungszeitraum 2023 lag also selbst bei höchstmöglicher Rücklagenbildung unter Inanspruchnahme des günstigen Steuersatzes auf thesaurierte Gewinne (der Gesellschafter lässt den gesamten Gewinn in der Gesellschaft und entnimmt nur die auf seinen Gewinnanteil zu bezahlenden Steuern) die steuerliche Gesamtbelastung in der Personengesellschaft noch mit mehr als sechs Prozentpunkten über der steuerlichen Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft. Mit dem Wachstumschancengesetz wurde dieser Nachteil bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung beseitigt und die steuerliche Belastung von Personen- und Kapitalgesellschaften angeglichen, wie sich der Tabelle auf Seite 15 (Abb. 7) entnehmen lässt.

Um auch die nach Einführung der zuvor dargestellten Thesaurierungsbegünstigung verbleibenden Besteuerungsunterschiede von Personen- und Kapitalgesellschaften weiter zu verringern, hat der

Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuergesetzes (KöMoG) zum 1. Januar 2022 für Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GbR – sofern im Gesellschaftsregister eingetragen) und für Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit geschaffen, auf Antrag zur Körperschaftsteuer zu optieren (§ 1a KStG).⁸ Ohne eine zivilrechtliche Umwandlung lässt sich damit das Gesellschaftsrecht einer Personengesellschaft mit dem Steuerrecht einer Kapitalgesellschaft verbinden. Mit Ausübung der Option unterliegt die Personengesellschaft zukünftig der Körperschaftsteuer. Nur bei Auszahlungen an die Gesellschafter folgt für diese (fiktiven) Dividenden eine weitere Einkommensbesteuerung auf Gesellschafterebene. Damit wird eine zuvor aufgezeigte bisherige Schwäche der Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG umgangen, denn laufende Steuerzahlungen für thesaurierte Gewinne gelten nicht mehr als Entnahmen.⁹ Andererseits ist der Antrag mit erheblichen steuerlichen Risiken verbunden, da der Antrag zu einer fiktiven steuerlichen Umwandlung einer Personengesellschaft in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft führt und die umwandlungssteuerlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um beispielsweise eine Aufdeckung stiller Reserven im Umwandlungsvorgang zu vermeiden.

Halten die Gesellschafter z. B. funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen, etwa eine an die Gesellschaft vermietete Immobilie, ist dieses – wie bei einem echten Formwechsel – im Zusammenhang mit der Option in die betroffene Personengesellschaft einzubringen. Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich in einem ausführlichen BMF-Schreiben vom 10. November 2021 zu einigen Zweifelsfragen in Verbindung mit der Ausübung der Option Stellung genommen. Es verbleiben aber in der Beratungspraxis einige Anwendungsfragen offen, insbesondere auch in Verbindung mit der Einordnung der zur Körperschaftsteuer optierenden Personengesellschaften bei internationalen Steuerfragen.¹⁰ Dies erklärt auch, warum nach bisheriger Erfahrung nur wenige Personengesellschaften von der Option Gebrauch machen. Macht eine Personengesellschaft von dem Optionsrecht Gebrauch, so ist zumindest in der Theorie die laufende Besteuerung einschließlich der Ausschüttung von Gewinnen mit der bei einer Kapitalgesellschaft

⁸ Im Zuge des Wachstumschancengesetzes wurde der Anwendungsbereich der Option auch auf alle Personengesellschaften, somit auch GbR, ausgedehnt.

⁹ Siehe aber vorstehende Hinweise zur Reformierung der Thesaurierungsbesteuerung.

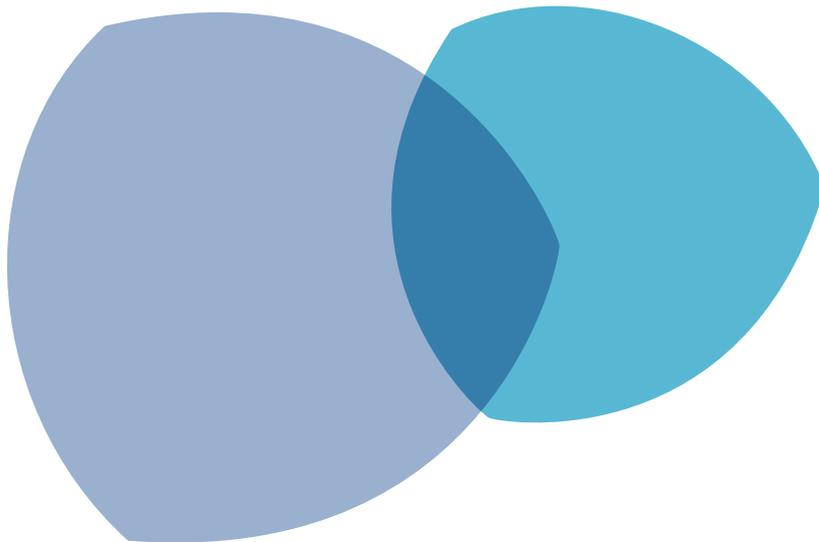
¹⁰ Siehe zum Optionsmodell auch die Ausführungen von Seemann & Neckenich, FuS 5/2021, 199ff, sowie BMF-Schreiben vom 21.11.2021, BStBl. I 2021, 2021 ff.

vergleichbar, sodass in der nebenstehenden Tabelle keine gesonderte Berechnungsspalte für das Optionsmodell erforderlich ist. Auch im nachfolgend erörterten Verkaufsfall und bzgl. der Behandlung von Verlusten wird die zur Körperschaftsteuer optierende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Nur im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer und für Zwecke der Grunderwerbsteuer gilt die optierende Gesellschaft weiterhin als Personengesellschaft.¹¹

Der Gewinn der Kapitalgesellschaft wird – je nachdem, ob er an die Gesellschafter ausgeschüttet wird oder ob er im Unternehmen verbleibt – in jedem Fall unterschiedlich behandelt. Der im Unternehmen verbleibende (thesaurierte) Gewinn unterliegt – solange er nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet wird – einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15 Prozent und einer – je nach Hebesatz der Gemeinde des Betriebsstandortes – Gewerbesteuer

von zirka 14 Prozent (bei Hebesatz 400 Prozent). Die ausgeschütteten Gewinne werden in der Hand der Gesellschafter¹² als Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals mit Einkommensteuer in ihrer Sonderform der 25-prozentigen Abgeltungsteuer belastet.

Abbildung 7 zeigt, dass die Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften (29,03 %) im Vergleich zu Kapitalgesellschaften (29,83 %) unter Berücksichtigung der Veränderungen durch das Wachstumschancengesetz wegen der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für thesaurierte Gewinne und des damit verbundenen Verminderungseffekts beim Solidaritätszuschlag sogar geringfügig geringer ist als bei Kapitalgesellschaften. Sollen die Gewinne am Ende in die Hand der Gesellschafter gelangen, so ist die Steuerbelastung der Personengesellschaft im Vergleich zur Kapitalgesellschaft ebenfalls geringfügig günstiger.



¹¹ Vgl. Grasshoff & Mach (2023), Rz. 231a-c.

¹² Sofern der Gesellschafter eine natürliche Person ist und die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen des Gesellschafters gehalten werden.

RECHTSFORM	KAPITAL-GESELLSCHAFT	KAPITAL-GESELLSCHAFT	PERSONEN-GESELLSCHAFT	PERSONEN-GESELLSCHAFT
Gewinnverwendung	Thesaurierung	Ausschüttung	Regelbesteuerung (Ausschüttung oder Thesaurierung)	Weitestgehende Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach dem Wachstumschancengesetz
Tarif	2024	2024	2024	2024
BELASTUNG DER GESELLSCHAFT				
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Körperschaftsteuer	15,00	15,00	--	--
Soli (= 5,5% der ESt. bzw. der KSt)	0,83	0,83	--	--
Gewerbesteuer (Hebesatz 400%)	14,00	14,00	14,00	14,00
Steuer der Gesellschaft	29,83	29,83	14,00	14,00
Verbleibender Gewinn nach Steuer der Gesellschaft	70,17	70,17	86,00	86,00
BELASTUNG DER GESELLSCHAFTER (OHNE KIRCHENSTEUER) BEI AUSSCHÜTTUNG				
Abgeltungsteuer (25% auf die Dividende der Kapitalgesellschaft)		17,54	--	--
Einkommensteuer		--	45,00 (Einkommensteuer-Spitzensatz, berechnet auf den Gewinn vor Steuern)	Einkommensteuer begünstigt auf den thesaurierten Gewinn (28,25% auf 100) = 28,25
Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer		--	14,00	14,00
Soli		0,96	1,71	0,78
GESAMTSTEUERBELASTUNG	29,83	48,33	46,71	29,03

Abbildung 7: Unterschiede bei der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften

2.4 | BESTEUERUNG IM VERKAUFSFALL

Auch dann, wenn es um die Besteuerung von Gewinnen bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen geht, bestehen zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft erhebliche Unterschiede. Die Kapitalgesellschaft ist auch hier im Regelfall bevorzugt.

Im Fall der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft wird der Veräußerungsgewinn des verkaufenden Gesellschafters, sofern dieser zu mindestens einem Prozent beteiligt ist oder er die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert, das heißt, nur 60 Prozent des Veräußerungsgewinnes werden besteuert. Bei Beteiligung des Gesellschafters unterhalb der Ein-Prozent-Grenze, also beispielsweise bei einer Beteiligung mit wenigen Aktien an einer großen Aktiengesellschaft, ist der Veräußerungsgewinn, sofern die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, nur mit der 25-prozentigen Abgeltungsteuer zu versteuern.

Das nachfolgende Schaubild zeigt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, z. B. Aktien oder GmbH-Geschäftsanteilen (ohne Kirchensteuer):

	1. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine natürliche Person aus dem Privatvermögen heraus¹³	
	1.1 Beteiligungshöhe < 1%	1.2 Beteiligungshöhe ≥ 1%
	100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn
Ebene der Kapitalgesellschaft bzw. des gewerblichen Betriebes		
Ebene des Aktionärs bzw. des GmbH-Gesellschafters	- 25 (25% Abgeltungsteuer) - 0 (GewSt) - 1,4 (SolZ) 73,6 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar	- 27 (Teileinkünfteverfahren ¹⁶) - 0 (GewSt) - 1,5 (SolZ) 71,5 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar

Abbildung 8: Besteuerung im Verkaufsfall

2. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine natürliche Person aus dem Betriebsvermögen heraus	3. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine gewerbliche Personengesellschaft aus deren Betriebsvermögen heraus	4. Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils durch eine Kapitalgesellschaft und danach Ausschüttung des Netto-Veräußerungserlöses an eine natürliche Person ¹³	
		4.1 Veräußerte Beteiligung an Inlandkapitalgesellschaft	4.2 Veräußerte Beteiligung an Auslandskapitalgesellschaft
100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn
-8,4 (GewSt ¹⁴)	-8,4 (GewSt ¹⁴)	-0,75 (KSt) -0,7 (GewSt ¹⁴) -0,04 (SolZ)	-0,75 (KSt) -0,7 (GewSt ¹⁴) -0,04 (SolZ) - Steuerbelastung im Ausland einzelfallabhängig
<p>- 27 (Teileinkünfteverfahren¹⁶) - 1,5 (SolZ)</p> <p>63,1; nach Anrechnung GewSt sind 71,1 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar</p>	<p>- 27 (Teileinkünfteverfahren¹⁶) - 1,5 (SolZ)</p> <p>63,1; nach Anrechnung GewSt sind 71,1 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar</p>	<p>98,51 auf Ebene der Kapitalgesellschaft verfügbar</p> <p>98,51 Ausschüttung - 24,63 (25% Abgeltungsteuer) - 1,35 (SolZ)</p> <p>72,53 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar</p> <p>Wahlrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und § 32d Abs. 6 EStG zu beachten</p>	<p>98,51 auf Ebene der Kapitalgesellschaft¹⁵ verfügbar</p> <p>98,51 Ausschüttung - 24,63 (25% Abgeltungsteuer) - 1,35 (SolZ)</p> <p>72,53 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar</p> <p>Wahlrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und § 32d Abs. 6 EStG zu beachten</p>

¹³ Sonderfälle mit Altanteilen, die vor dem 1.1.2005 erworben wurden, bzw. für Anteile, die der Vorschrift des § 8b Abs. 7 KStG unterliegen, werden hier nicht dargestellt.

¹⁴ Hebesatz 400 %

¹⁵ Gegebenenfalls sind eine Quellensteuer im Ausland und Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen.

¹⁶ Spitzensteuersatz 45 %, aber nur 60 % des Veräußerungsgewinnes sind steuerpflichtig.

Für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft gibt es eine solche generelle Vergünstigung leider nicht. Nur einmal im Leben kann der Steuerpflichtige für einen Veräußerungsgewinn von bis zu fünf Millionen Euro einen begünstigten Steuersatz in Höhe von 56 Prozent seines durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes in Anspruch nehmen. Unterliegt der Veräußerungsgewinn – wie dies in der Regel der Fall ist – also dem Est-Höchststeuersatz von 45 Prozent, so wird der Veräußerungsgewinn bis zu fünf Millionen Euro nur mit 56 Prozent von 45 Prozent, also mit 25,2 Prozent, besteuert. Sowohl die Tat-

sache, dass diese Begünstigung nur einmal im Leben gewährt wird, als auch die Begrenzung des begünstigten Veräußerungsgewinns auf fünf Millionen Euro stellen eine kaum zu rechtfertigende Diskriminierung der Personengesellschaft – und damit vieler Familienunternehmen – dar.

Das nachfolgende Schaubild zeigt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften durch eine natürliche Person oder durch eine Kapitalgesellschaft (bei der Est zum Spitzensteuersatz, aber ohne Kirchensteuer gerechnet):

	1. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine natürliche Person bei Spitzensteuersatz	2. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine natürliche Person bei ermäßigtem (56 % des) Spitzensteuersatz (= Sonderfall: ab 55 Jahren; nur 1x im Leben; bis max. EUR 5 Mio. Veräußerungsgewinn) → § 34 Abs. 3 EStG	3. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine Kapitalgesellschaft bei Thesaurierung des Veräußerungserlöses in der Kapitalgesellschaft (nach vorheriger steuerneutraler Einbringung der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft)	4. Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils durch eine Kapitalgesellschaft (wie 3.) und dann Ausschüttung des Nettoveräußerungserlöses als Dividende an den Gesellschafter, sofern dieser eine natürliche Person ist und die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen hält ¹⁷
	100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn	100 Veräußerungsgewinn
Ebene der Kapitalgesellschaft			-15,0 (15% KSt) -14,0 (GewSt ¹⁸) -0,8 (SolZ) 70,2 auf der Ebene der Kapitalgesellschaft verfügbar	-15,0 (15% KSt) -14,0 (GewSt ¹⁸) -0,8 (SolZ) 70,2 auf der Ebene der Kapitalgesellschaft verfügbar
Ebene der natürlichen Person	- 45 (45% Est) - 0 (GewSt) - 2,5 (SolZ) 52,5 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar	- 25,2 (56 % v. 45% Est) - 0 (GewSt) - 1,4 (SolZ) 73,4 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar		- 17,6 (25% Abgeltungssteuer) - 1,0 (SolZ) 51,6 persönlich auf Ebene der natürlichen Person verfügbar Wahrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und § 32d Abs. 6 EStG beachten

Abbildung 9: Besteuerung von Veräußerungsgewinnen an Anteilen an Personengesellschaften

¹⁷ sonst Teileinkünfteverfahren

¹⁸ Hebesatz 400 %

2.5 | VERRECHNUNG VON VERLUSTEN

Bei Verlusten ist der Gesellschafter einer Personengesellschaft dagegen besser gestellt als der Inhaber von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Der auf einen Gesellschafter einer *Kommanditgesellschaft* entfallende Verlustanteil kann mit seinen anderen positiven Einkünften aus sonstigen Einkunftsquellen bis zur Höhe seiner Kommanditeinlage (soweit sie noch nicht durch Verluste aufgezehrt ist) verrechnet werden. Soweit der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft voll mit seinem Privatvermögen haftet, wie beispielsweise bei der OHG, gibt es keine Begrenzung der Verlustverrechnung auf die Einlage. Eine solche Verrechnung von Verlusten der Kapitalgesellschaft mit positiven Einkünften auf Gesellschafterebene ist bei einer Kapitalgesellschaft nicht möglich. In der Körperschaftsteuer kann die Kapitalgesellschaft einen erlittenen Verlust lediglich in bestimmten Grenzen mit einem Gewinn des Vorjahres verrechnen (= Verlustrücktrag) oder sie kann ihn mit eigenen Gewinnen in der Zukunft verrechnen (= Verlustvortrag). In der Gewerbesteuer ist hingegen lediglich ein Verlustvortrag möglich, wobei der Umfang des verrechenbaren Verlustes ebenfalls durch eine Mindestgewinnbesteuerung begrenzt wird.

Da der Verlust in einer Kapitalgesellschaft somit „gespeichert“ wird, läge es in der Natur des Systems, dass dieser Verlustvortrag auch bei Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an der Kapitalgesellschaft in der Kapitalgesellschaft selbst erhalten bleibt. In der Vergangenheit gab es hierzu teilweise exzessive Gestaltungen, die als „Mantelkauf“ bezeichnet wurden. Hier werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die keinen operativen Geschäftsbetrieb mehr hat, aber noch Verlustvorträge aus der Vergangenheit besitzt. Mit solchen verlustbehafteten Gesellschaften (Verlustmantel) wurden rege Geschäfte betrieben. Dieser Mantelkauf wurde sodann sowohl durch die Rechtsprechung als auch später durch den Gesetzgeber erheblich eingeschränkt. In den §§ 8c und 8d KStG hat der Gesetzgeber ausführlich geregelt, unter welchen Bedingungen ein Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft bei einem Wechsel im Gesell-

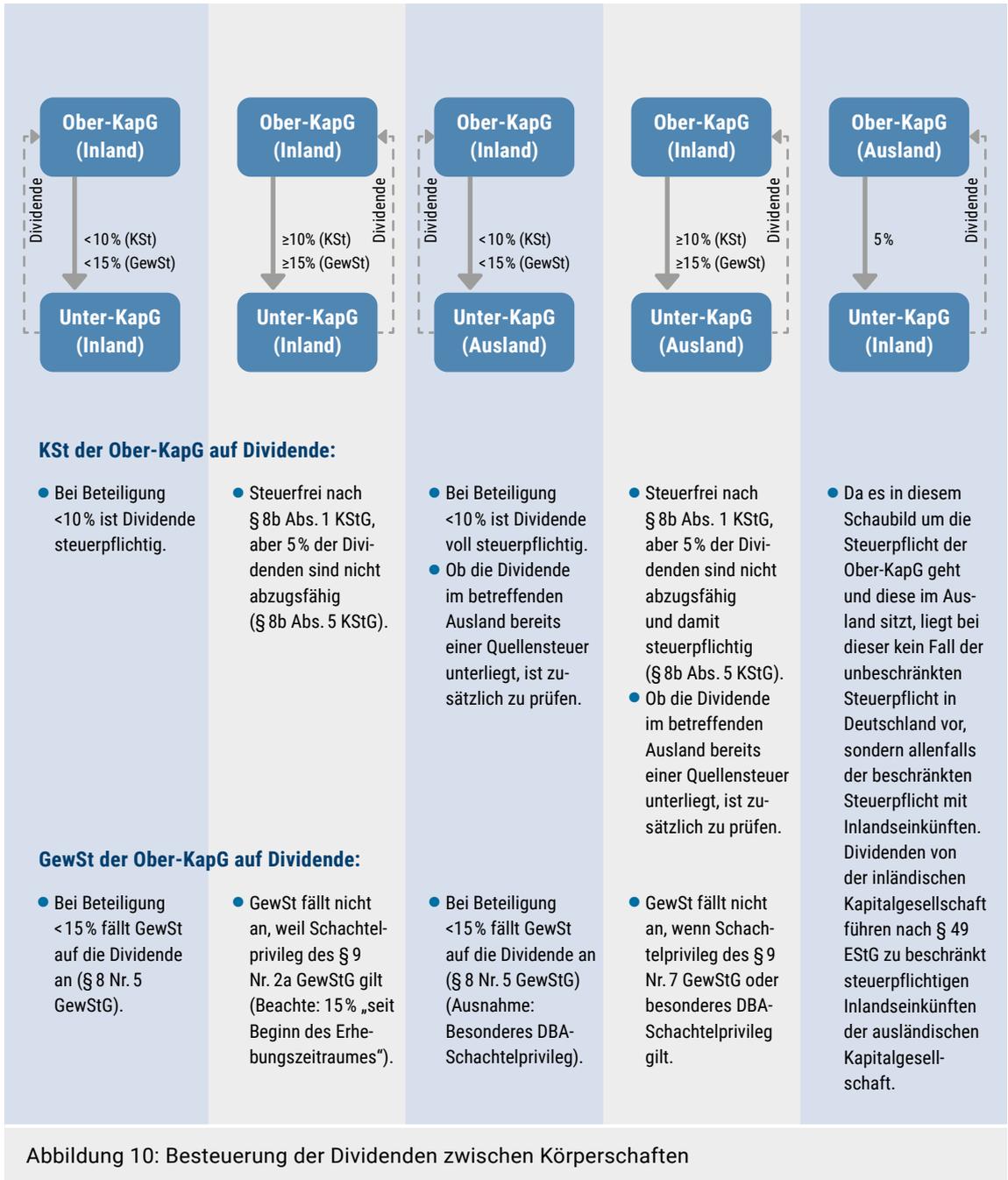
schafterbestand ganz oder teilweise erhalten werden kann. Diese zum Teil sehr restriktiven Regelungen stehen in der Kritik, da sie Investitionen und Innovationen erschweren oder gar verhindern. Von der vom BMF eingesetzten Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“ werden daher deutliche Verbesserungen bei der Verwertungsmöglichkeit steuerlicher Verluste vorgeschlagen.¹⁹

2.6 | BESTEUERUNG VON DIVIDENDEN UND VERÄUSSERUNGSGEWINNEN ZWISCHEN KAPITALGESELLSCHAFTEN

Familiengesellschaften sind häufig als Unternehmensgruppen organisiert. Dabei kommen verschiedenste Konstellationen vor: Die Obergesellschaft (Muttergesellschaft) ist eine Personengesellschaft, z. B. eine GmbH & Co. KG, und die Untergesellschaft (Tochtergesellschaft) ist ebenfalls eine Personengesellschaft. Auch kann die Obergesellschaft eine Personengesellschaft sein, während die Untergesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist und vice versa. Diese Konstellationen werden im Folgenden nicht näher betrachtet. Für Familienunternehmen besonders interessant sind aber konzernmäßige Verknüpfungen, in welchen sowohl die Obergesellschaft (Muttergesellschaft) als auch die Untergesellschaft (Tochtergesellschaft) und auch weitere Enkelgesellschaften in der Rechtsform von *Kapitalgesellschaften* betrieben werden. Bei diesen Verknüpfungen innerhalb einer Familienunternehmensgruppe bestehen interessante Vergünstigungsregeln, auf die in den nachfolgenden Schaubildern eingegangen wird.

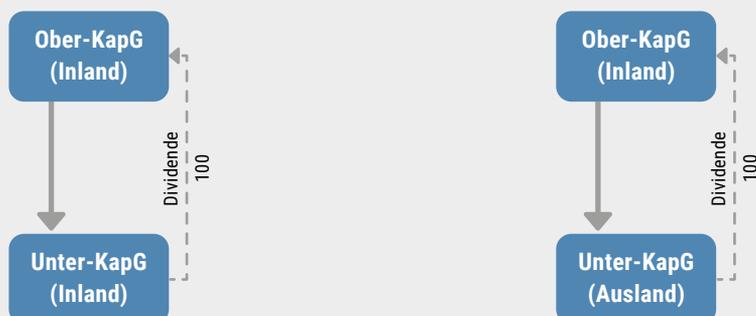
Das folgende Schaubild zeigt, wie Gewinnausschüttungen (Dividenden) einer Tochter-Kapitalgesellschaft an ihre Mutter-Kapitalgesellschaft besteuert werden. Dabei wird jeweils nach Sitz der Gesellschaft im Inland oder Ausland und der Beteiligungshöhe der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft unterschieden. Es zeigt sich, dass ab einer gewissen Beteiligungshöhe (10 Prozent bei der Körperschaftsteuer und 15 Prozent bei der Gewerbesteuer) weitgehende Steuerfreiheit der Dividendenausschüttung im Rahmen der Besteuerung der Ober-Kapitalgesellschaft erreichbar ist.

¹⁹ Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“, 14.



Im Rahmen der in diesem Abschnitt dargestellten Verknüpfung zweier Kapitalgesellschaften hat sich gezeigt, dass Dividenden bei der Ober-Kapitalgesellschaft in weitem Umfang körperschaftsteuerfrei gestellt sind. Wie vielfach im Ertragsteuerrecht stellt sich auch hier deshalb die Folgefrage, inwieweit Aufwendungen, die im Zusammenhang

mit solchen steuerfreien Einnahmen stehen, bei der Ober-Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sind. Diese Frage ist im vorstehenden Schaubild dargestellt. Im Ergebnis folgt aus der Steuerfreiheit der Dividenden ein (teilweises) Verbot der Geltendmachung von Aufwendungen.



„Verlustnutzung“ zwischen Ober-KapG und Unter-KapG

- Teilwertabschreibung und Abzug von Veräußerungsverlusten nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ist nicht möglich.
- Verlustverrechnung bei Organschaft ist körperschaftsteuerlich möglich.
- Verlustverrechnung bei Organschaft ist gewerbsteuerlich möglich.

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Ober-KapG für die Unter-KapG

- § 8b Abs. 5 KStG findet Anwendung, sodass 5% der von der Ober-KapG erhaltenen steuerfreien Dividenden „nicht abzugsfähig sind“.
- Im übrigen ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gegeben (§ 3c EStG gilt hier nicht, vgl. § 8b Abs. 3 S. 2 KStG).

„Verlustnutzung“ zwischen Ober-KapG und Unter-KapG

- Teilwertabschreibung und Abzug von Veräußerungsverlusten nach § 8b Abs. 3 Satz 3 StG ist nicht möglich.
- Organschaft ist körperschaftsteuerlich über die Grenze hinweg nur sehr eingeschränkt möglich (Organgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland).

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Ober-KapG für die Unter-KapG

- § 8b Abs. 5 KStG findet Anwendung, sodass 5% der von der Ober-KapG erhaltenen steuerfreien Dividenden „nicht abzugsfähig sind“.
- Im übrigen ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gegeben (§ 3c EStG gilt hier nicht, vgl. § 8b Abs. 3 S. 2 KStG).

Abbildung 11: „Verlustnutzung“ und Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

Während in den vorstehenden Schaubildern die Frage der Dividendenbesteuerung bei der Ober-Kapitalgesellschaft dargestellt wurde, geht es im nachfolgenden Schaubild um die Besteuerung eines eventuellen Veräußerungsgewinns, der bei der Ober-Kapitalgesellschaft entsteht, wenn diese ihre Anteile an der Unter-Kapitalgesellschaft mit Gewinn veräußert. Aus dem nachfolgenden Schaubild wird deutlich, dass hier eine weitgehende Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerfreiheit ohne Notwendigkeit einer Mindestbeteiligungshöhe be-

steht. Lediglich fünf Prozent des Veräußerungsgewinns werden bei der Ober-Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterworfen, was bei einer angenommenen 30-prozentigen Belastung mit KSt/GewSt/SolZ zu einer effektiven Steuerbelastung des Veräußerungsgewinns auf Ebene der Ober-Kapitalgesellschaft von 1,5 Prozent führt. Entsteht bei der Ober-Kapitalgesellschaft ein Veräußerungsverlust, ist dieser nach § 8b Abs. 3 KStG nicht abzugsfähig.

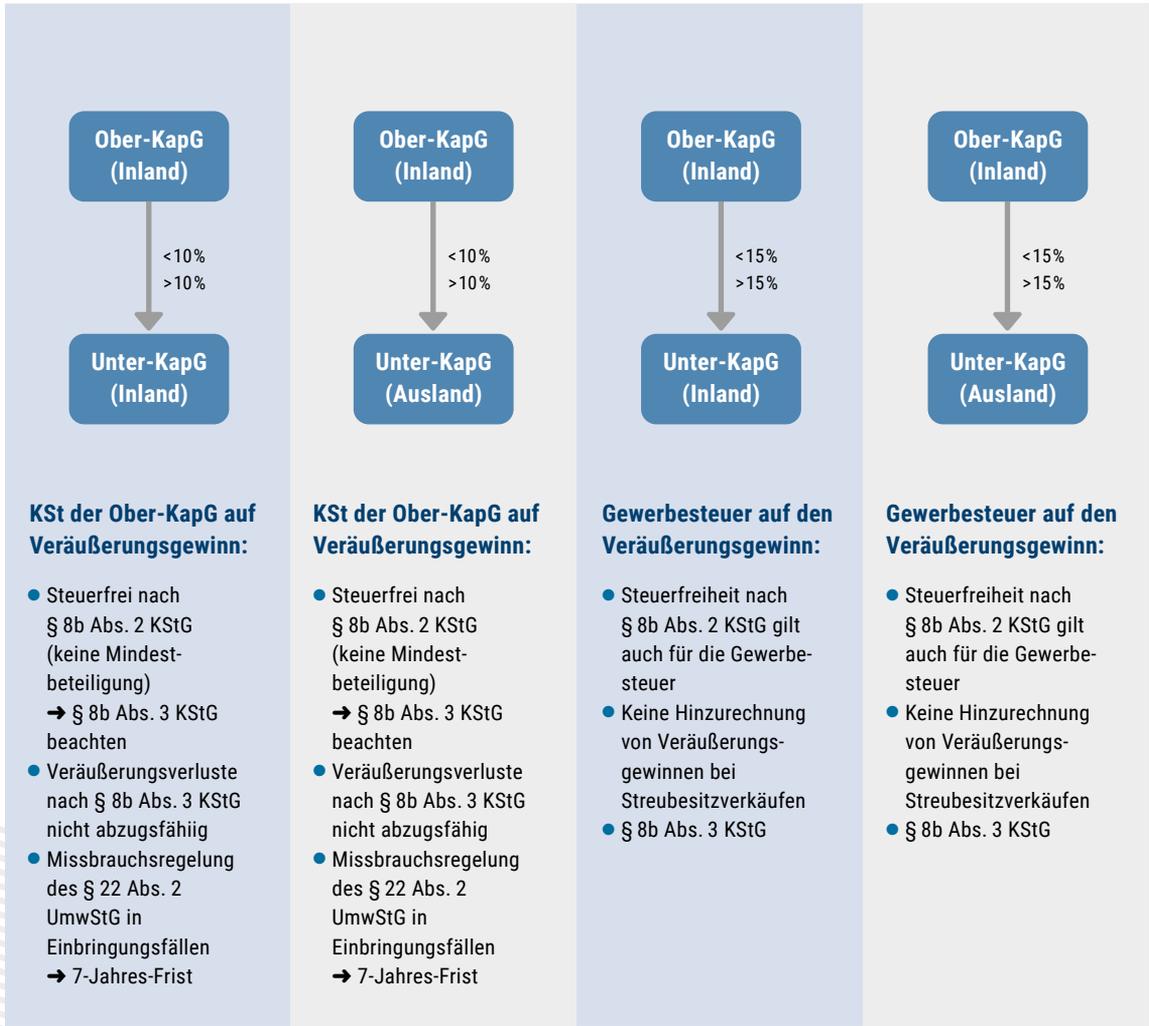


Abbildung 12: Besteuerung des Veräußerungsgewinns

3 | STEUERN IN DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

3.1 | ERTRAGSTEUER

Wird ein Einzelunternehmen oder werden Anteile an Personengesellschaften oder werden im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften von einer natürlichen Person unentgeltlich auf eine natürliche Person als Unternehmensnachfolger übertragen, so löst dieser Übertragungsvorgang grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Folgen aus. Für die Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) ist dies in § 6 Abs. 3 EStG ausdrücklich geregelt. Der Rechtsnachfolger tritt in die Fußstapfen des Rechtsvorgängers ein und darf daher die Buchwerte fortführen (sogenannte Fußstapfentheorie). Für die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen heraus ergibt sich dies aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes. Wird für die Übertragung von Anteilen (an Personen- oder Kapitalgesellschaften) allerdings eine Gegenleistung vereinbart (ganz oder teilentgeltliches Geschäft), kann dies je nach individueller Ausgestaltung dazu führen, dass der Übertragungsvorgang ertragsteuerliche Folgen in Form eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes oder Veräußerungsverlustes auslöst. Bezüglich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen in Abhängigkeit von der Unternehmensrechtsform wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen.

3.2 | ERBSCHAFTSTEUER

Unternehmerisches Vermögen (sogenanntes Produktivvermögen) wird grundsätzlich erbschaftsteuerlich begünstigt besteuert. Dem Grunde nach begünstigungsfähig sind insoweit gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG:

- inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen und entsprechendes Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem Staat des EWR dient,
- inländisches Betriebsvermögen (§§ 95-97 BewG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG), einer Freiberufler-Praxis (§ 18 Abs. 4 EStG) oder eines Anteils eines persönlich haf-

tenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils hieran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der EU bzw. des EWR dient,

- Anteile an einer Kapitalgesellschaft, an der der Erblasser oder Schenker *mit mehr als 25 Prozent unmittelbar* beteiligt (gewesen) ist, wobei dies voraussetzt, dass die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hat. Auf die Belegenheit des Betriebsvermögens selbst kommt es nicht an (also sind auch Betriebsstätten und Tochtergesellschaften der Kapitalgesellschaft im Drittland begünstigungsfähig). Ausnahmsweise werden auch Anteile mit einer geringeren Beteiligungsquote begünstigt, wenn eine Poolung der Gesellschafter zu Gesellschaftsanteilspaketen über 25 Prozent im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG erfolgt.

Für solches begünstigungsfähiges unternehmerisches Vermögen besteht die Möglichkeit, eine 85-prozentige Freistellung (Regelverschonung) bzw. eine 100-prozentige Freistellung (Optionsverschonung von der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer) zu erhalten. Es gelten allerdings Nachversteuerungsfristen von fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. sieben Jahren (Optionsverschonung).

Das Erbschaftsteuergesetz unterscheidet zwischen dem begünstigungsfähigen Vermögen (das erbschaftsteuerlich grds. freigestellt wird) und dem sogenannten Verwaltungsvermögen. Das Verwaltungsvermögen wird, soweit es zehn Prozent des im Erbschaftsteuergesetz näher definierten Werts des begünstigten Betriebsvermögens übersteigt, wie Privatvermögen der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterworfen. Zum Verwaltungsvermögen gehören vor allem:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (Ausnahme und damit kein Verwaltungsvermögen: u. a. für Überlassung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, bei Vermietung im Konzern oder für Wohnungsunternehmen)
- Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu (einschließlich) 25 Prozent (Ausnahme und damit kein Verwaltungsvermögen: Die Beteiligung gehört zum Hauptzweck eines Kreditinstitutes (etc.) oder die Anteile sind zu Anteilspaketen über 25 Prozent gepoolt)

- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen (Ausnahme und damit kein Verwaltungsvermögen: Die Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen sind dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes (etc.) zuzurechnen)
- Der Bestand an Finanzmitteln (= Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen nach Abzug der Schulden); besteht der Hauptzweck in einer gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, wird ein Freibetrag von 15 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens abgezogen und nur der übersteigende Betrag der Netto-Finanzmittel zählt zum steuerpflichtigen Verwaltungsvermögen. (Ausnahme und damit kein Verwaltungsvermögen: Die Finanzmittel sind dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes (etc.) zuzurechnen)
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (Ausnahme und damit kein Verwaltungsvermögen: Der Handel, die Verarbeitung oder die Nutzungsüberlassung dieser Gegenstände ist der Hauptzweck des Gewerbebetriebes)

Besondere Restriktionen gelten für sogenanntes junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel (die innerhalb der letzten zwei Jahre vor einer Schenkung oder Erbschaft angeschafft oder eingelegt wurden): Hierfür greift weder ein Schuldenabzug noch sind die vorstehend aufgeführten Freibeträge einschlägig. Junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel sind mit dem Bruttowert erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtig. Schließlich greift beim Erwerb von Todes wegen (nicht bei Schenkungen!) eine Investitionsklausel, die bewirkt, dass Vermögen, das zum Todeszeitpunkt noch Verwaltungsvermögen war, nachträglich in begünstigtes Vermögen umgewandelt wird, wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren aufgrund eines bereits vorgefassten Plans des Erblassers in begünstigtes Vermögen umschichtet bzw. – für Finanzmittel – ausnahmsweise auch dann, wenn diese zur Zahlung von Löhnen eingesetzt werden.

Die vorstehend dargestellte schenkungs- und erbschaftsteuerliche Begünstigung greift bei Übertragung von Großvermögen ab einem übertragenen Anteilswert von mehr als 26 Millionen Euro grundsätzlich nicht mehr ein. Gleichwohl gibt es auch im Rahmen der Übertragung von Anteilswerten über 26 Millionen Euro Verschonungsmöglichkeiten:

Auf Antrag greift dann entweder die sogenannte Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) oder das sogenannte Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG). Verschonungsbedarfsprüfung bedeutet, dass die auf das begünstigte Vermögen entfallende Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer erlassen wird, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen, in dessen Höhe die Steuer nicht erlassen wird, gehören 50 Prozent des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich mitübertragenen (Privat-)Vermögens, 50 Prozent des dem Erwerber zum Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung bereits gehörenden (Privat-)Vermögens und 50 Prozent des innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb – auch von einer dritten Person – geschenkten oder vererbten (Privat-)Vermögens. Zu dem dem Erwerber gehörenden (Privat-)Vermögen gehört auch das auf den Erwerber entfallende Verwaltungsvermögen in Unternehmen, welches mit der Erbschaft oder Schenkung übergeht oder dem Erwerber zum Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung bereits gehört.

Anstelle dieses Modells der Verschonungsbedarfsprüfung kann der Erwerber die Anwendung des Abschmelzmodells wählen. Abschmelzmodell bedeutet, dass der Verschonungsabschlag (von 85 Prozent im Rahmen der Regelverschonung und von 100 Prozent im Rahmen der Optionsverschonung) ab einem Wert des übertragenen Anteils von mehr als 26 Millionen Euro stufenweise abschmilzt, um schließlich bei einem übertragenen Anteilswert von 90 Millionen Euro in jedem Fall bei einem Verschonungsabschlag von 0 Prozent zu landen und damit auch im Abschmelzmodell keine Verschonung mehr zu gewähren.

Auf der Basis des bisher erläuterten Verschonungssystems könnte man geneigt sein, durch

stufenweise Schenkung von Gesellschaftsanteilen in einem Wert von jeweils unter 26 Millionen Euro die einschneidenden Regelungen der Verschonungsbedarfsprüfung bzw. des Abschmelzungsmodells zu verhindern. Dem hat jedoch der Gesetzgeber einen Riegel vorgeschoben: Soweit es um die Ermittlung der Grenze von 26 Millionen Euro geht, werden bei mehreren Erwerben von begünstigtem Vermögen durch dieselbe Person innerhalb von zehn Jahren die früheren Erwerbe dem letzten Erwerb jeweils hinzugerechnet.

Ausländisches Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft ist

begünstigt, soweit es einer Betriebsstätte in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat dient. Dementsprechend kann auch eine qualifizierte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittlandsgeellschaft (z. B. einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA oder der Schweiz) begünstigt sein, wenn sie über eine EU-Kapitalgesellschaft, ein Einzelunternehmen bzw. eine gewerbliche oder gewerblich geprägte EU-Personengesellschaft gehalten wird.

Einen Überblick über die geltenden Verschonungsregelungen gibt das nachfolgende Schaubild:

	REGELVERSCHONUNG	OPTIONSVERSCHONUNG („NULLOPTION“)
Verschonungsabschlag	85%	100%
... gilt für:	„Begünstigtes Vermögen“ i. S. § 13b Abs. 2 ErbStG (Wert des Betriebsvermögens abzgl. „schädlichem“ Verwaltungsvermögen)	
Maximal zulässige Quote an Verwaltungsvermögen	90 % (Brutto-Verwaltungsvermögen)	90 % (Brutto-Verwaltungsvermögen) <u>und</u> 20 % (Teilbrutto-Verwaltungsvermögen)
Behaltensfrist bezogen auf die geschenkten/von Todes wegen erhaltenen Gesellschaftsanteile	5 Jahre	7 Jahre
Mindestlohnsumme²⁰	400 % der durchschnittlichen Lohnsumme der der Schenkung bzw. dem Tod vorangegangenen letzten 5 Wirtschaftsjahre über 5 Jahre	700 % der durchschnittlichen Lohnsumme der der Schenkung bzw. dem Tod vorangegangenen letzten 5 Wirtschaftsjahre über 7 Jahre
Verwaltungsvermögen	Separate Schenkungs- bzw. Erbschaftsbesteuerung des „schädlichen“ Verwaltungsvermögens ohne Verschonung („Schädlich“ ist das Netto-Verwaltungsvermögen (nach Schulden) unter Abzug eines Freibetrages von 10 % des Betriebsvermögens)	
Erwerb von Anteilen > EUR 26 Mio. („Großvermögen“)	Keine schlichte Anwendung der Regel- bzw. Optionsverschonung, sondern auf Antrag entweder Abschmelzung (stufenweise Reduzierung des Verschonungsabschlags bis auf 0 % bei einem übertragenen begünstigten Vermögen von EUR 90 Mio. oder mehr (pro Empfänger) oder Verschonungsbedarfsprüfung (= Einsatz von 50 % des Privatvermögens) zur Begleichung der Erbschaftsteuern für das Betriebsvermögen))	

Abbildung 13: Überblick über die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen

²⁰ Bei Anzahl der Mitarbeiter 6 bis 15 gelten Sonderregelungen, bei ≤ 5 Mitarbeitern gilt keine Mindestlohnsumme.

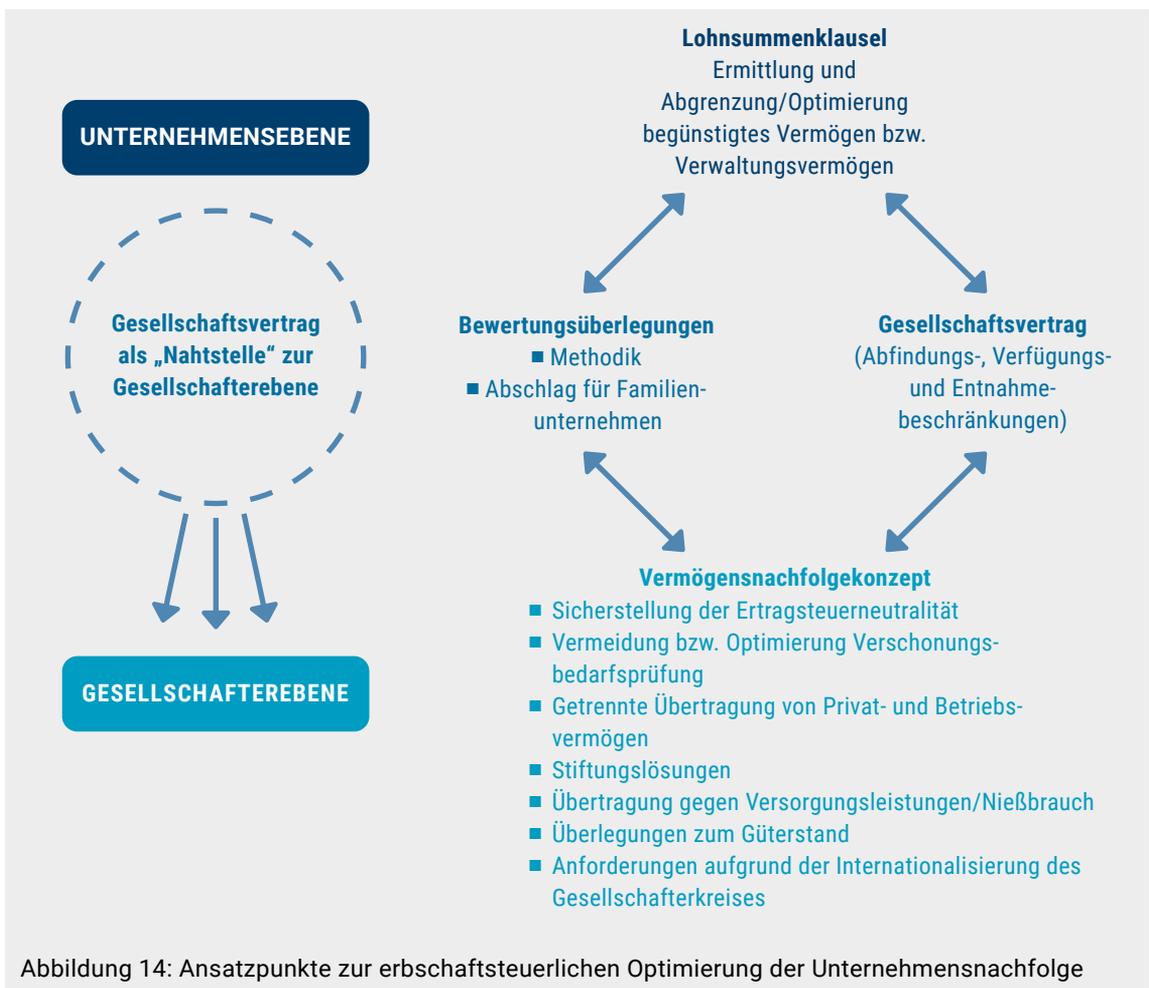
3.3 | GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN/ ERBSCHAFTSTEUERPLANUNG

Die Verschonungsregelungen für begünstigtes Vermögen durch das Erbschaftsteuergesetz ermöglichen eine im besten Fall steuerfreie Übertragung für Unternehmen und deren Gesellschafter, bringen aber gleichfalls aufgrund der komplexen Regelungen Handlungsbedarf mit sich. Bestehende Unternehmensnachfolgekonzepte sind regelmäßig zu überprüfen, um die Nutzung von Verschonungsregelungen überhaupt zu ermöglichen oder zu optimieren. Das folgende Schaubild gibt einen Überblick über die verschiedenen Ansatzpunkte zur erbschaftsteuerlichen Optimierung der Unternehmensnachfolge auf der betrieblichen und der privaten Ebene.

Einen vertiefenden Überblick über das neue Erbschaftsteuerrecht und die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten vermittelt der WIFU-Praxisleitfaden „Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer“.²¹ Nachfolgend werden nur einige der in Abbildung 14 stichwortartig genannten Gestaltungsmöglichkeiten kurz erläutert.

Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf das Verwaltungsvermögen

Das steuerpflichtige Verwaltungsvermögen wird wie Privatvermögen unverschont mit Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer belastet. Insofern liegt eine zentrale Gestaltungsaufgabe zur Optimierung der Steuerbelastung darin, das Verwaltungsvermögen zu identifizieren und vor der Übertragung zu redu-



²¹ Vgl. Layer & Seemann (2022).

zieren. In der Praxis hat sich insbesondere bei größeren Familienunternehmen ein sogenanntes Erbschaftsteuercontrolling etabliert. In diesem Rahmen werden die erbschaftsteuerlichen Kennzahlen der Unternehmensgruppe regelmäßig erfasst und steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen identifiziert. Auf Basis dieser Informationen können die Gesellschafter die potenzielle Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bei Übertragung von Anteilen errechnen lassen. Damit kann auch eine entsprechende Liquiditätsvorsorge für das Risiko des Versterbens eines Gesellschafters geplant werden.

Einbezug von Drittlandsvermögen in die Verschonungsregelungen

Da im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland bzw. einem EU-/EWR-Staat haben, nicht als begünstigtes Vermögen eingestuft werden, kann es sich empfehlen, diese vor einer Übertragung in ein inländisches Betriebsvermögen einzulegen.

Abschluss eines Poolvertrages

Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur dann begünstigt, wenn die unmittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt. Allerdings besteht die Möglichkeit, Anteile verschiedener Gesellschafter durch einen Poolvertrag zu Paketen von über 25 Prozent zusammenzufassen und auf diese Weise unter die Verschonungsregelungen zu fassen (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

Bewertungsabschlag für Familienunternehmen

Im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 wurde in § 13a Abs. 9 ErbStG eine Regelung eingeführt, wonach im Rahmen der Ermittlung des der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer zugrunde zu legenden Vermögens ein Abschlag von bis zu 30 Prozent des begünstigten Unternehmenswerts gewährt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass der Gesellschaftsvertrag die Verfügung über den Gesellschaftsanteil lediglich auf Angehörige im Sinne des § 15 AO, auf Mitgesellschafter oder auf bestimmte Familienstiftungen zulässt, die Gewinnentnahmen bzw.

die Ausschüttungen gemäß dem Gesellschaftsvertrag auf höchstens 37,5 Prozent des steuerlichen Gewinns nach Ertragsteuern beschränkt sind, die gesellschaftsvertragliche Abfindung im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters unter dem Verkehrswert der Beteiligung liegt und dass diese gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen auch tatsächlich eingehalten werden. Die vorstehenden Regelungen müssen zudem bereits zwei Jahre vor der Übertragung und sie müssen noch 20 Jahre nach der Übertragung eingehalten werden. Liegen diese Voraussetzungen vor, dann wird ein Abschlag auf den der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer zugrunde zu legenden Unternehmenswert in Höhe der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem Verkehrswert, höchstens jedoch von 30 Prozent, gewährt.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Abschlags werden in der Praxis sehr streitanfällig sein. Nach wie vor gibt es auch zahlreiche Fragen, die in diesem Zusammenhang nicht geklärt sind.²²

Vermeidung der Verschonungsbedarfsprüfung

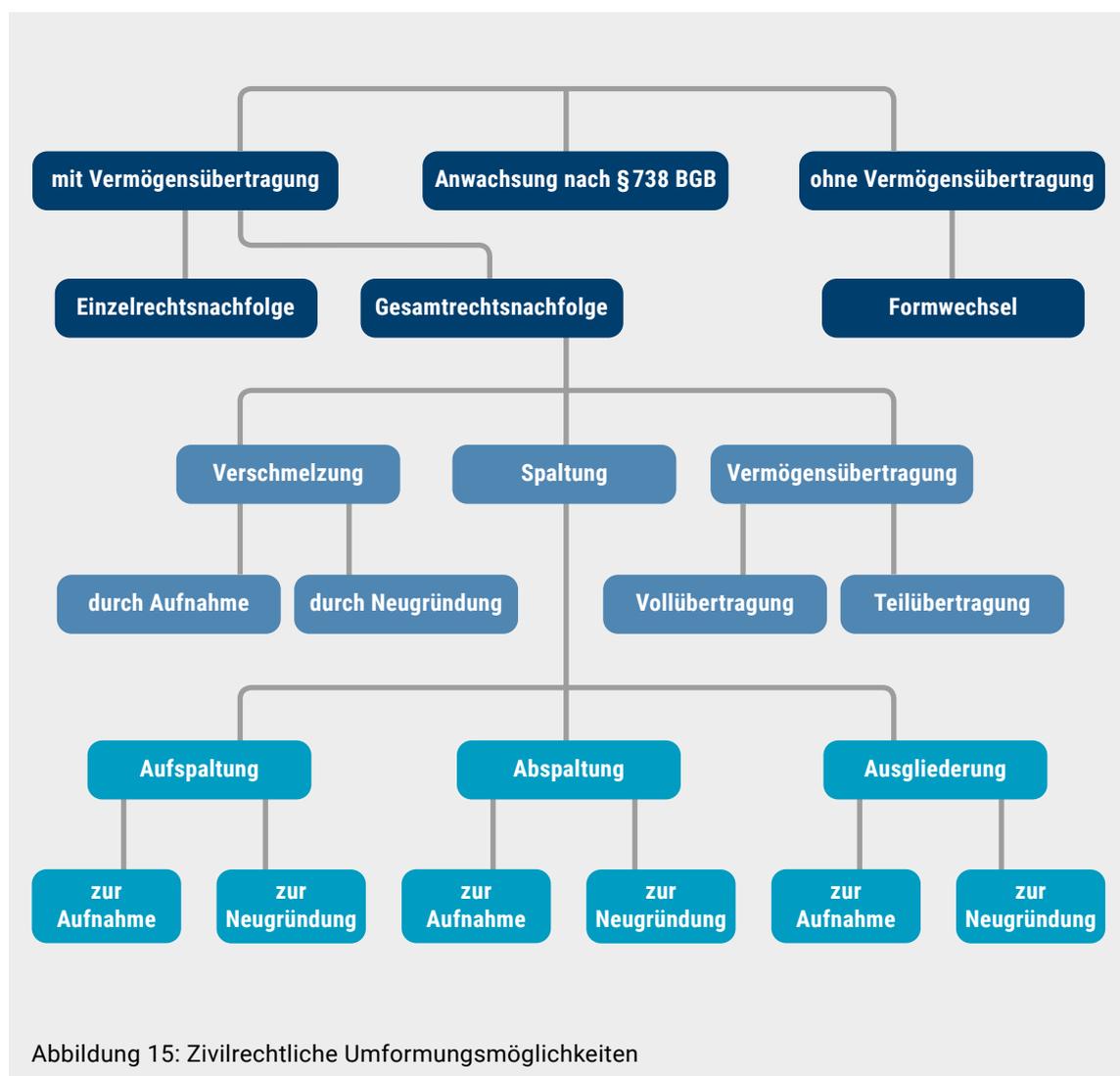
Bei Übertragung von sehr wertvollen Gesellschaftsanteilen (> EUR 26 Mio.) werden – wie soeben gezeigt – die Vergünstigungen für Betriebsvermögen nur noch eingeschränkt gewährt. Bei großen Anteilswerten führt in diesem Zusammenhang auch die Wahl des Abschmelzungsmodells nicht weiter und der Erwerber gerät zwangsläufig in die Verschonungsbedarfsprüfung. Es gilt also zu verhindern, dass die Verschonungsbedarfsprüfung zu einem weitestgehenden Einsatz des Privatvermögens und des Verwaltungsvermögens führt. Bei größeren Vermögen bedarf es daher zur Vermeidung oder Verminderung der Belastungen aufgrund der Verschonungsbedarfsprüfung in der Regel langfristiger Vermögensübergabestrategien, die z. B. zu sukzessiven Übertragungen außerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums führen und/oder getrennte Übergaben von begünstigtem Betriebsvermögen und nicht begünstigtem Privatvermögen auf verschiedene Erwerber (unter Umständen auch durch den Einsatz von Familienstiftungen) in Betracht ziehen.

²² Vgl. Wiedemann & Breyer (2018a) sowie Wiedemann et al. (2018b).

4 | UMWANDLUNG/UMSTRUKTURIERUNG VON FAMILIENUNTERNEHMEN

Auch für Familienunternehmen gibt es viele Anlässe, die eine Änderung der Rechtsform oder aber die Neustrukturierung des von den Familiengesellschaftern oder den Familiengesellschaften selbst gehaltenen Vermögens erfordern.

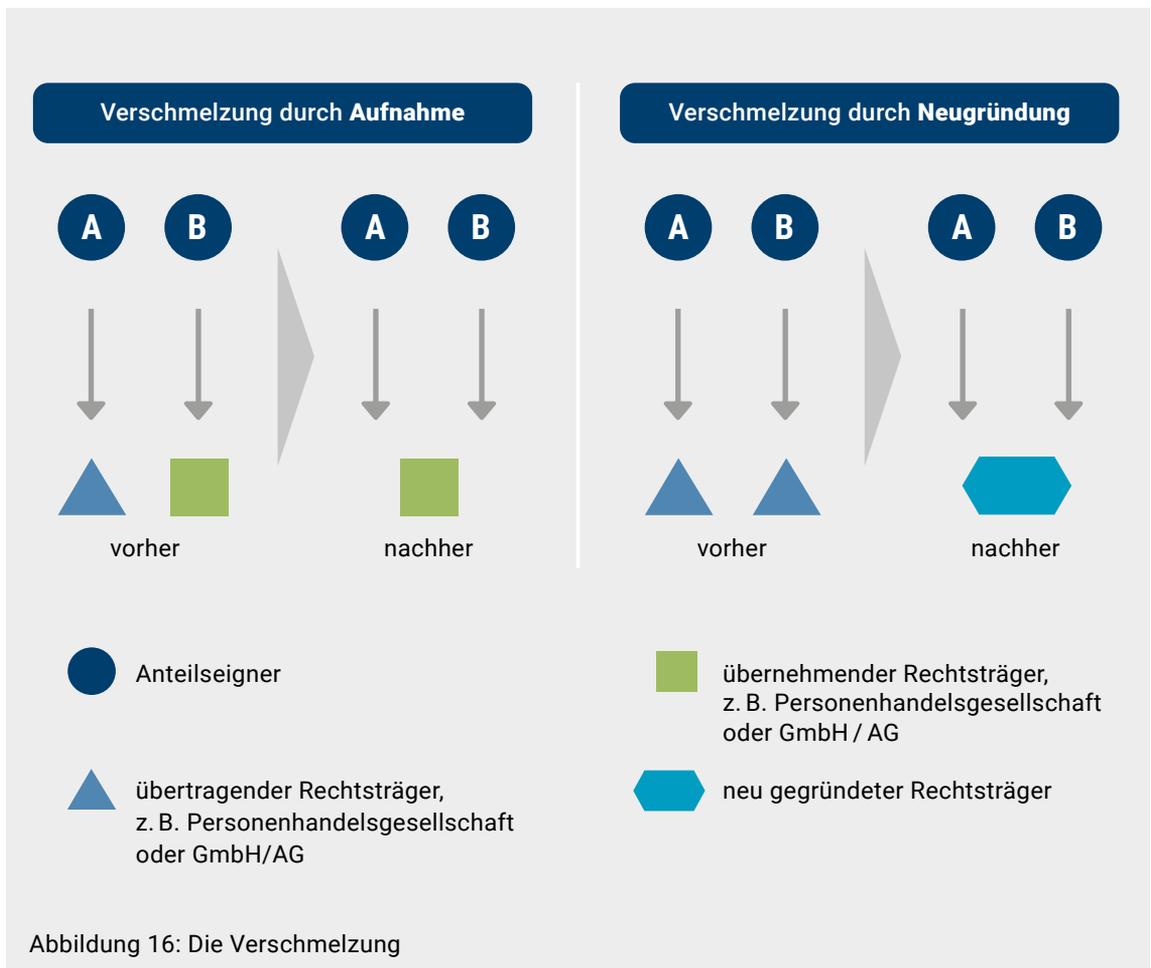
Betrachtet man die Umformungsmöglichkeiten zunächst abstrakt und differenziert nach den zivilrechtlichen Grundlagen, so ergeben sich die im nachfolgenden Schaubild dargestellten Umformungsmöglichkeiten.

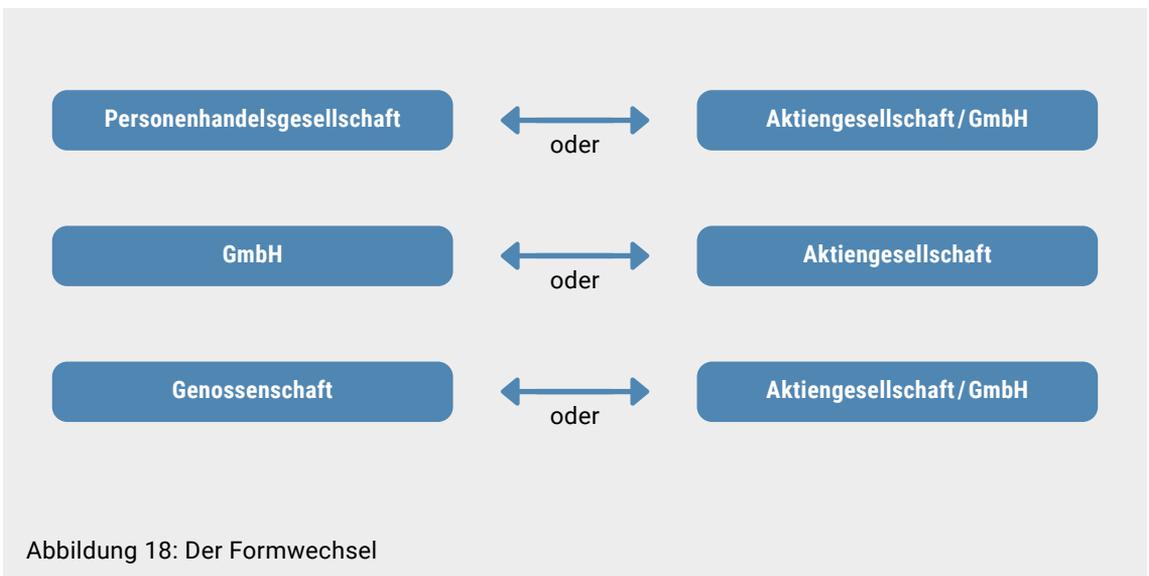
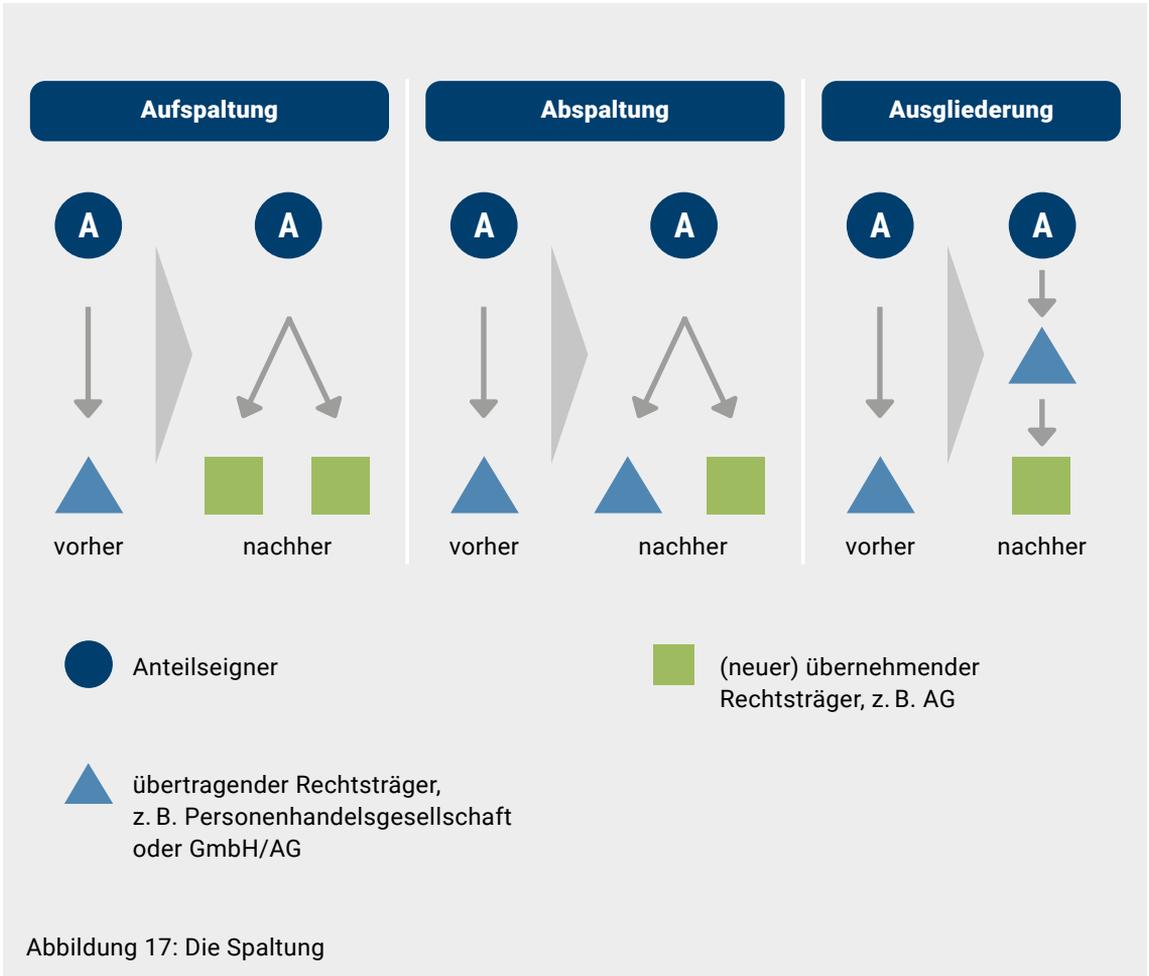


Um Umwandlungsvorgänge *zivilrechtlich* zu erleichtern, hat der Gesetzgeber mit dem Umwandlungsgesetz (UmwG) ein zivilrechtliches Regelwerk geschaffen, das die Umformung von Unternehmen und Unternehmensgruppen zivilrechtlich deutlich vereinfacht. Im UmwG geregelt sind allerdings nur folgende Umwandlungsarten:

- Verschmelzung
- Spaltung
- Vermögensübertragung
- Formwechsel

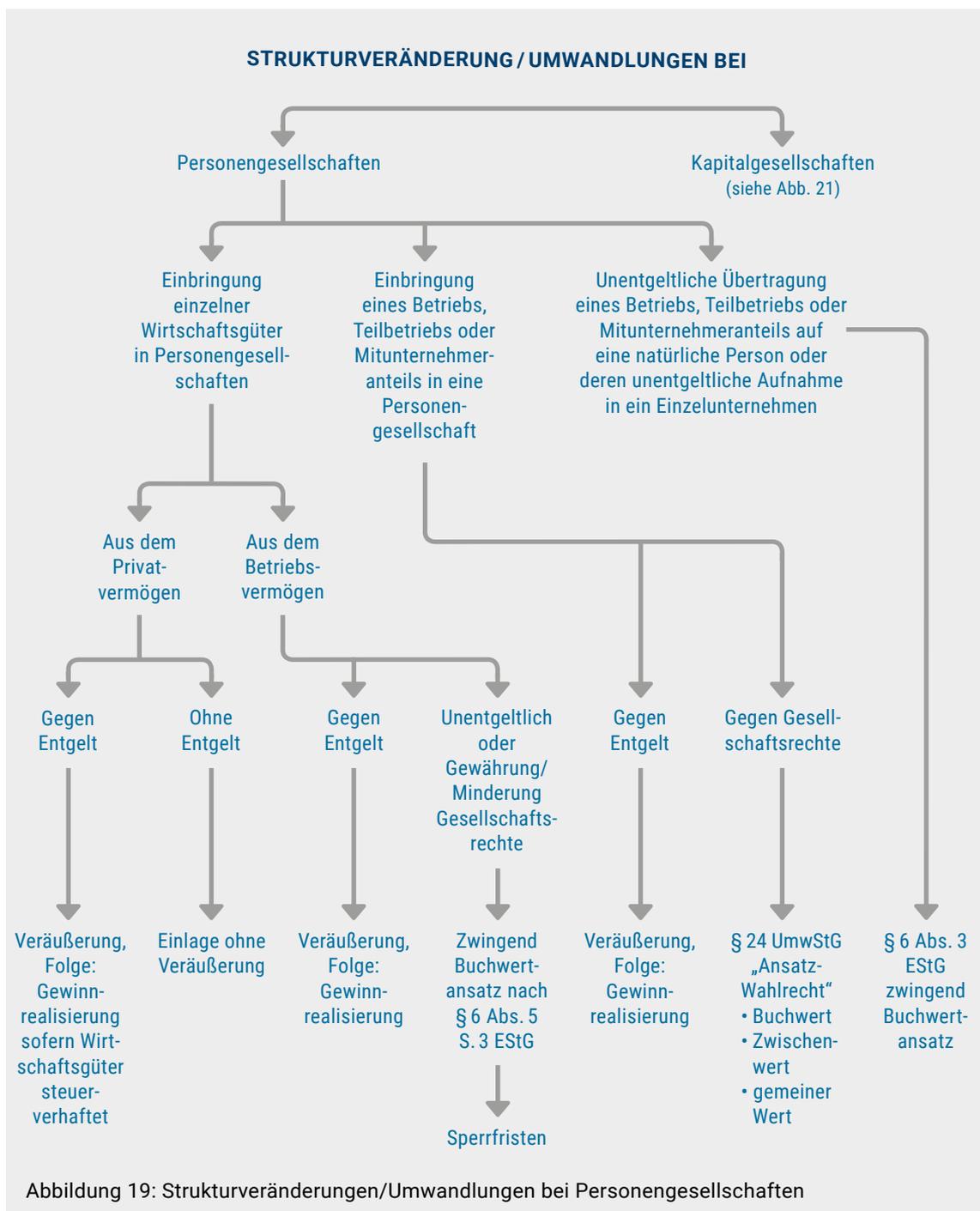
Die bei weitem wichtigsten Umwandlungsarten sind die Verschmelzung, die Spaltung und der Formwechsel. Die wesentlichen Merkmale dieser Vorgänge werden in den drei folgenden Schaubildern exemplarisch dargestellt.



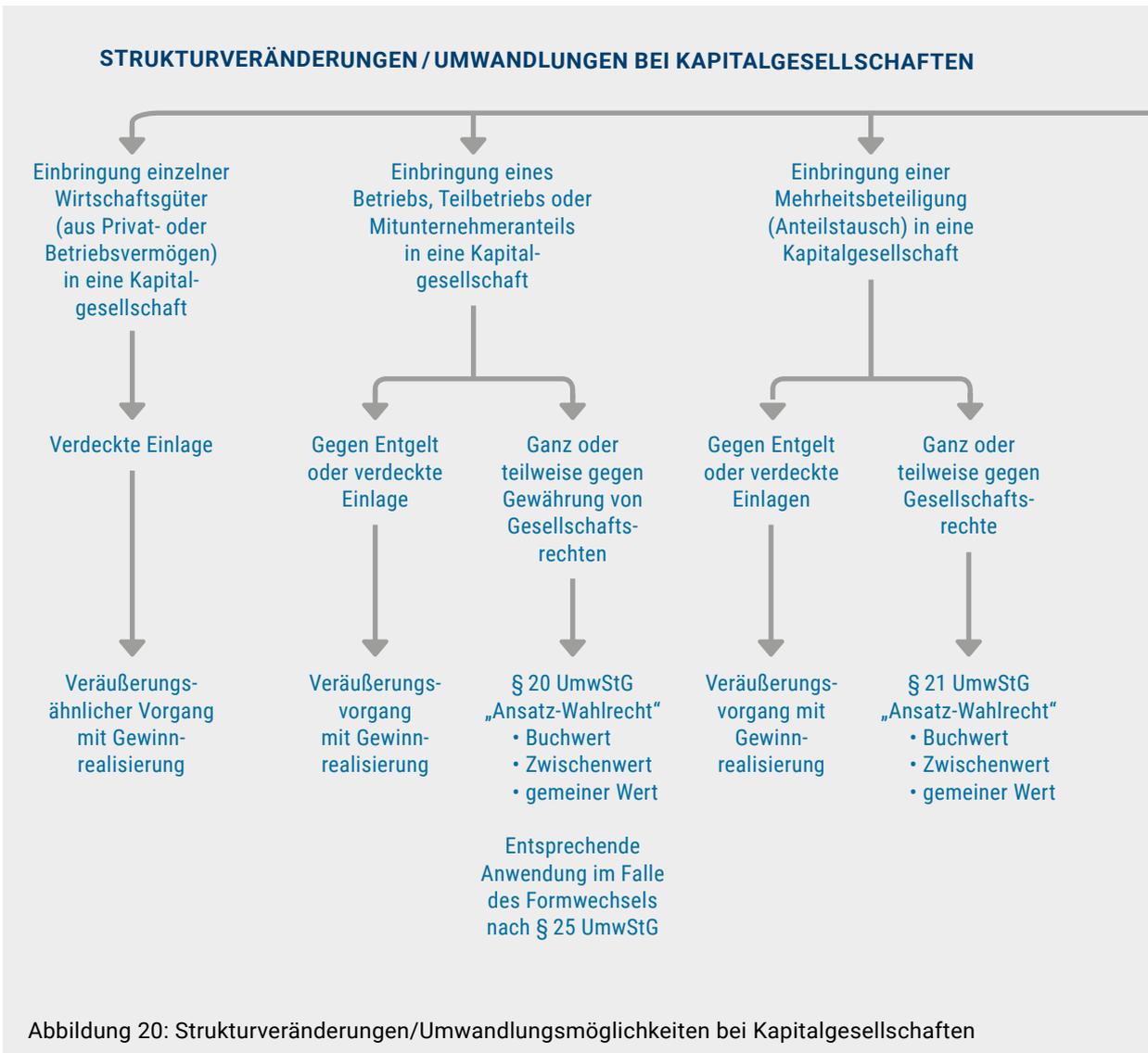


Die Regeln zur *ertragsteuerlichen* Behandlung von Verschmelzungen, Spaltungen und eines Formwechsels (beispielsweise eines Rechtsformwechsels von der Personen- in die Kapitalgesellschaft und umgekehrt) hat der Gesetzgeber im Umwandlungssteuergesetz (kurz: UmwStG) zusammengefasst. Daneben gibt es noch weitere Normen im

Einkommensteuerrecht, die die unentgeltliche Übertragung von Unternehmenseinheiten oder einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen von Umstrukturierungen begünstigen. Einen groben Überblick über die ertragsteuerlich notwendigen Differenzierungen der einzelnen Umformungssachverhalte vermitteln nachfolgende Übersichten.²³



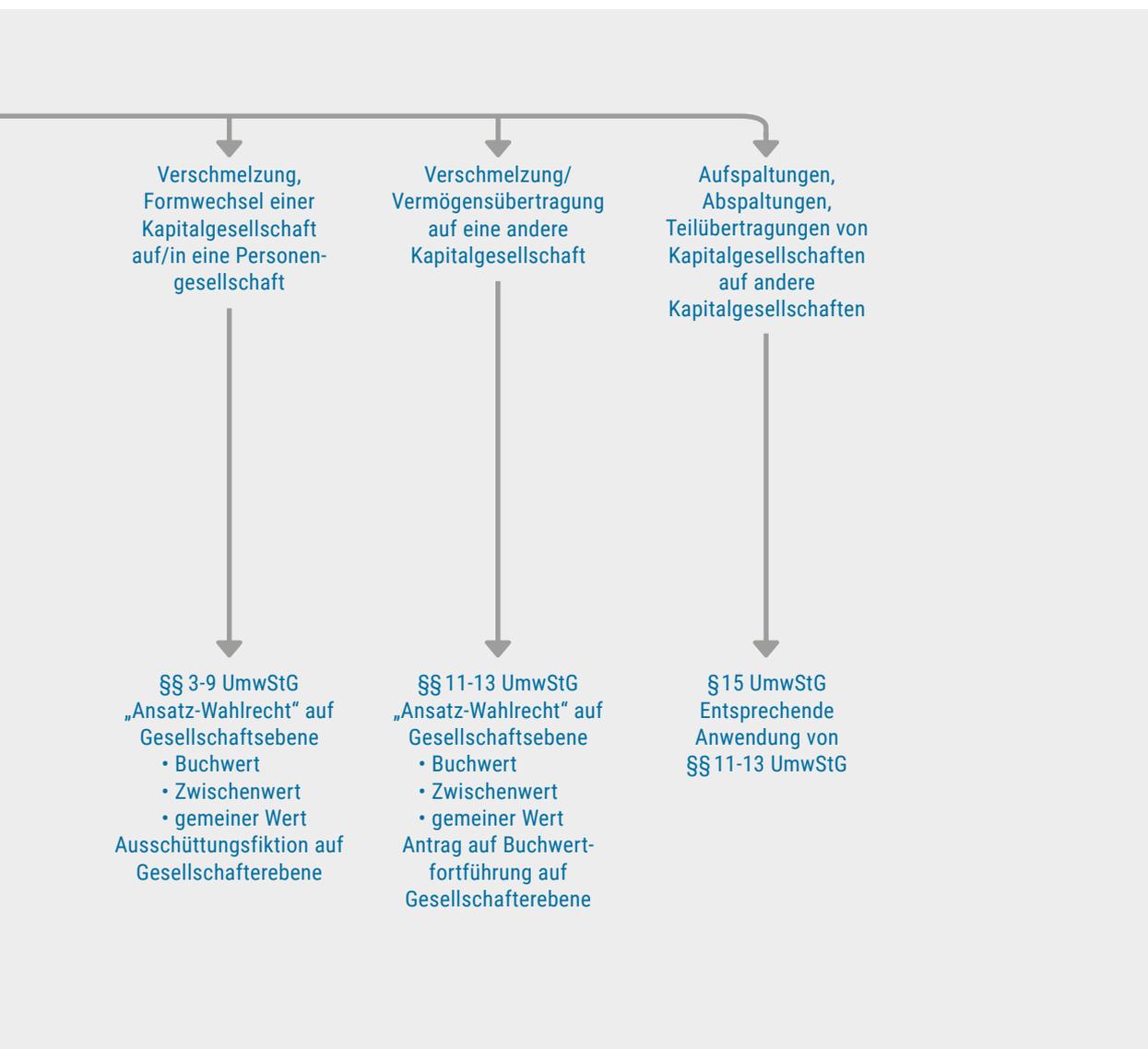
²³ Vgl. zu diesem Themenkomplex ausführlich auch Alber & Layer (2012) sowie Reindl & Layer (2012).



Die Besonderheit all dieser Normen liegt darin, dass (unter bestimmten Voraussetzungen) eine ertragsteuerneutrale Umwandlung bzw. Strukturveränderung weitgehend zugelassen wird. Angesichts der in Familienunternehmen oftmals gebildeten hohen stillen Reserven in einzelnen betrieblichen Einheiten oder aber auch nur in einzelnen Wirtschaftsgütern ist das Grundverständnis dieser Normen und die Grundkenntnis damit verbundener Fallstricke für den Familienunternehmer unerlässlich.

4.1 | ÜBERBLICK ÜBER DIE VORSCHRIFTEN DES UMWSTG

Wie aus den Abbildungen 19 und 20 ersichtlich, hat der Gesetzgeber im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) als Pendant zu den im Umwandlungsgesetz (UmwG) verankerten Formen des Rechtsformwechsels Möglichkeiten eröffnet, Strukturveränderungen im Unternehmen ertragsteuerneutral auszugestalten. Das UmwStG beschränkt sich dabei auf die ertragsteuerliche Behandlung von Umstrukturierungsvorgängen, während ihre umsatzsteuerlichen und grunderwerbsteuerlichen Folgen den entsprechenden Einzelsteuergesetzen zu entnehmen sind.



Ohne diese Regelungen müssten steuerverhaftete stille Reserven im Vermögen der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger im Falle eines Vermögensübergangs regelmäßig aufgedeckt und versteuert werden.

Das UmwStG lehnt sich im Aufbau leider nicht wirklich an das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz an und erfasst auch Umwandlungen, die außerhalb des UmwG geregelt sind (z. B. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapital- oder in eine Personengesellschaft).

Das UmwStG geht dabei von folgenden Grundsätzen aus:

- Im Rahmen aller Umwandlungen, die unter das UmwStG fallen, wäre aufgrund deren grundsätzlichen Einordnung des stets hierbei erfolgenden Vermögensüberganges von steuerlich verhafteten Wirtschaftsgütern auf andere Rechtsträger als Veräußerung zunächst immer der gemeine Wert anzusetzen (= Aufdeckung der stillen Reserven). Unter bestimmten Voraussetzungen können jedoch auf Antrag in den Bilanzen die steuerlichen Buchwerte oder auch Zwischenwerte angesetzt werden. Dieses Ansatzwahlrecht bzw. „Buchwertprivileg“ setzt aber insbesondere voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den übergehenden Wirtschaftsgütern und/oder an den Anteilen der Gesellschaft, die von der Umwandlung erfasst ist, nicht verloren geht

und dass neben Gesellschaftsrechten keine bzw. nur in begrenztem Umfang weitere Gegenleistungen (z. B. Darlehensansprüche) eingeräumt werden.

- Innerhalb der EU bzw. des EWR besteht die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Umwandlung, d.h. das UmwStG ist auch „über die Grenze hinweg“ anwendbar. Gehen in diesen Fällen aber deutsche Besteuerungsrechte verloren, führt dies zum Ansatz der gemeinen Werte und damit zur Aufdeckung der stillen Reserven. Insoweit hat also nur eine „Pseudo-Europäisierung“ des Umwandlungssteuerrechts stattgefunden.
- Die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz (Maßgeblichkeit) wurde aufgegeben. Dies bedeutet, dass in der für Umwandlungszwecke

erstellten „Übertragungsbilanz“ steuerlich ein Buchwertansatz zulässig ist, obwohl in der Handelsbilanz stille Reserven aufgedeckt wurden.

Einige Beispielfälle sollen den Anwendungsbereich des UmwStG verdeutlichen (siehe Abbildung 21).

Ergänzend ist auf die bereits unter 2.3. dargestellte Möglichkeit für Personengesellschaften (OHG, KG, GbR – sofern im Register eingetragen) und Partnerschaftsgesellschaften geschaffene Möglichkeit hinzuweisen, auf Antrag zur Körperschaftsteuer zu optieren. Eine zivilrechtliche Umwandlung oder Einbringung ist dafür nicht erforderlich. Die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften (§ 25 i.V.m. §§ 20-23 UmwStG) finden aber sinngemäß Anwendung.

SACHVERHALT	ANWENDBARE VORSCHRIFTEN DES UMWSTG
Eine GmbH soll formwechselnd in eine GmbH & Co. KG umgewandelt werden.	Anwendbar sind die §§ 9, 3 bis 8 UmwStG. Durch den Wechsel von der Kapital- in die Personengesellschaft müssen die bei der GmbH <i>offen thesaurierten</i> Gewinne nachversteuert werden; ansonsten ist im Hinblick auf stille Reserven in den Einzelwirtschaftsgütern der GmbH unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag eine Buchwertfortführung (also keine Versteuerung der stillen Reserven) möglich.
Die Tochtergesellschaft (T-GmbH) soll auf die an ihr zu 100% beteiligte Muttergesellschaft (M-GmbH) verschmolzen werden.	Anwendbar sind die §§ 11-13 UmwStG. Die Verschmelzung kann unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag zu Buchwerten (also keine Versteuerung der stillen Reserven) erfolgen.
Die T-GmbH soll auf eine Schwestergesellschaft der M-GmbH, die S-GmbH, abgespalten werden.	Anwendbar sind die §§ 15-16 UmwStG.
Eine GmbH & Co. KG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden.	Anwendbar ist § 20 UmwStG.
Die Einzelunternehmer A und B wollen eine gemeinsame Gesellschaft (OHG) gründen und ihre Einzelunternehmen in die OHG einbringen.	Anwendbar ist § 24 UmwStG.

Abbildung 21: Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes

4.2 | ÜBERBLICK ÜBER DIE IM RAHMEN VON UMSTRUKTURIERUNGEN EINSCHLÄGIGEN NORMEN DES EINKOMMENSTEUERGESETZES

Mit den in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geregelten Tatbeständen ermöglicht der Gesetzgeber weitere ertragsteuerneutrale Übertragungsvorgänge.

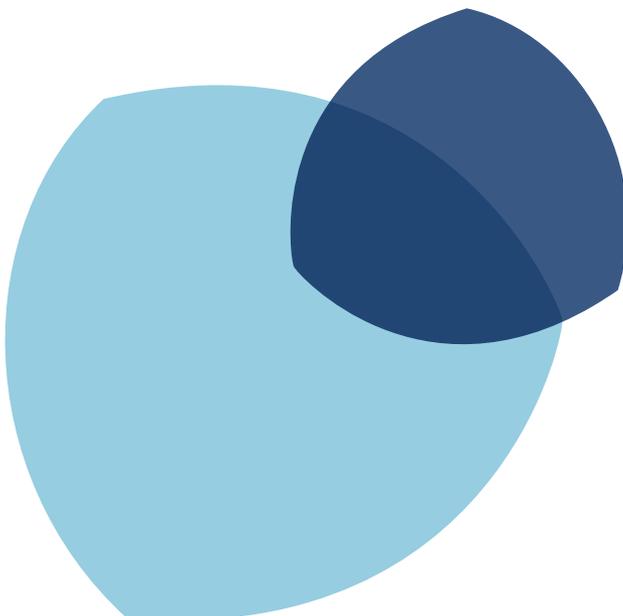
Auf die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, die die unentgeltliche Übertragung eines *Betriebs*, *Teilbetriebs* oder *Mitunternehmeranteils* auch außerhalb des Anwendungsbereiches des UmwG und des UmwStG zu Buchwerten ermöglicht, wurde bereits vorstehend unter 3. im Zuge der Regelungen für die Unternehmensnachfolge und in Abbildung 20 hingewiesen.

§ 6 Abs. 5 EStG hingegen regelt die Möglichkeit, *einzelne Wirtschaftsgüter* aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter bzw. umgekehrt vom Gesellschafter auf eine Personengesellschaft unter Fortführung der Buchwerte zu übertragen. Dieser Vorschrift kommt vor allem bei der Übertragung von im Eigentum eines Gesellschafters einer Personengesellschaft stehenden Wirtschaftsgütern, die der Personengesellschaft ohnehin schon zur Nutzung überlassen sind (sog. Sonderbetriebsvermögen), in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft große Bedeutung zu. Ein Beispiel erläutert dies:

A und B sind die alleinigen Kommanditisten der A & B GmbH & Co. KG (kurz KG). Im Alleineigentum von A befindet sich ein Grundstück, das an die KG vermietet wird. A möchte das Grundstück in das Vermögen (Gesamthandsvermögen) der KG übertragen, indem er bei der Einbringung des Grundstücks seinen Anteil an der KG erhöht (Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten). Die Einbringung des Grundstücks, was zivilrechtlich ein Tauschgeschäft ist (Übertragung Grundstück gegen Gewährung von höheren Gesellschaftsanteilen), hat in Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG zum steuerlichen Buchwert zu erfolgen. Als Folge aus der Zulässigkeit der ertragsteuerfreien Einbringung ergeben sich allerdings sogenannte Behaltensfristen (von drei bis sieben Jahren), die bei späteren Umstrukturierungen oder bei Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts (Grundstück) zu beachten sind.

4.3 | ERGÄNZENDE HINWEISE

Vorstehende Ausführungen konnten nur einen groben Überblick vermitteln. Wie immer steckt der Teufel im Detail. Im Zweifelsfall muss deshalb die Anwendbarkeit der Vorschriften durch Einholung verbindlicher Auskünfte bei der Finanzverwaltung abgesichert werden.



5 | TAX COMPLIANCE

Tax Compliance ist längst nicht mehr nur bedeutsam für große kapitalmarktorientierte Unternehmen, sondern rückt immer mehr in den Fokus auch der Familienunternehmen und beeinflusst zunehmend deren Unternehmenskultur.

Geschäftsführer stehen mittlerweile zunehmend vor dem Problem, dass nachträglich notwendig werdende Korrekturen von bereits abgegebenen Steueranmeldungen oder Steuererklärungen die Frage aufwerfen, ob es sich bei diesen Erklärungen noch um steuerstrafrechtlich nicht relevante Berichtigungen nach § 153 AO oder bereits um (nur unter bestimmten Voraussetzungen strafbefreiend wirkende) Selbstanzeigen handelt. Diese Unterscheidung hat durch die Einführung des Vollständigkeitsgebots, des Mindestberichtigungszeitraums in § 371 Abs.1 AO und des Strafzuschlags nach § 398a AO enorm an Bedeutung gewonnen. Da es im Hinblick auf eine Fehleranzeige nach § 153 AO und auf eine Selbstanzeige nach § 371 AO an festen Anwendungs- und Abgrenzungskriterien fehlt, ist in der Praxis festzustellen, dass die Finanzbehörden nicht selten dazu tendieren, bei jeder Form einer steuerlichen Nacherklärung den Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung anzunehmen, da jedenfalls der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (aus Sicht der Finanzverwaltung) erfüllt ist und damit die Möglichkeit des Vorliegens des subjektiven Tatbestands (Vorsatz) einer Steuerhinterziehung nicht ausgeschlossen werden kann. Die Überprüfung des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung soll dann regelmäßig einem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren vorbehalten werden. Vor diesem Hintergrund besteht gerade auch bei größeren familiengeführten Unternehmen Unsicherheit, wie man sich bei Nacherklärungen zu verhalten hat. Eine Reaktion auf diese Entwicklungen war die

Entwicklung von Tax-Compliance-Systemen, um fehlerhafte Steuererklärungen und damit Nacherklärungen weitgehend zu vermeiden. Diese Entwicklung wurde zudem durch die Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO²⁴ verstärkt.

Die zentrale Aussage der Finanzverwaltung im Anwendungserlass zu § 153 AO ist, dass bei Vorhandensein eines Tax-Compliance-Systems vermutet werden kann, dass Unrichtigkeiten in Steuererklärungen oder Steueranmeldungen grundsätzlich nicht auf vorsätzlichem Handeln oder Unterlassen beruhen. Konkret formuliert die Finanzverwaltung unter Rz. 2.6 des Anwendungserlasses: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“ Dieser Auffassung hat sich der BGH mittlerweile in gefestigter Rechtsprechung angeschlossen.

Seither existiert im Steuerverfahrensrecht ein normativer Ansatz für ein Tax-Compliance-System zur Reduzierung möglicher steuerstrafrechtlicher Risiken in Unternehmen. Gleichzeitig sollten die Aussagen des BMF im Anwendungserlass zu § 153 AO nicht dazu führen, dass Vorsatz oder Leichtfertigkeit bei Organen oder Mitarbeitern automatisch widerlegbar von Seiten der Finanzverwaltung vermutet werden, falls kein Tax-Compliance-System etabliert worden ist. Mit Art. 38 EGAO wurde zudem im Jahr 2023 eine Regelung geschaffen, aufgrund derer ein Tax CMS (Tax Compliance Management System) darüber hinaus zu einer Beschleunigung und/oder Erleichterung der Betriebsprüfung führen kann.

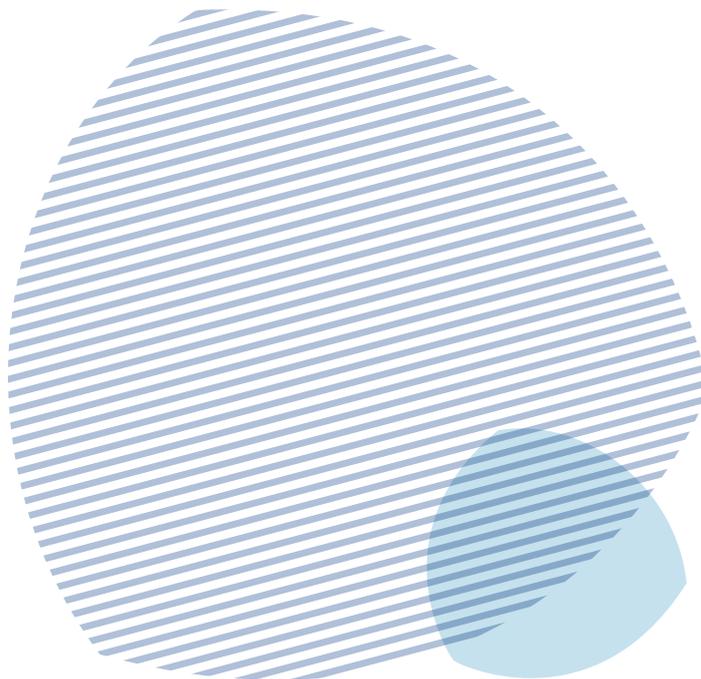
²⁴ BMF-Schreiben vom 23.05.2016, IV A 3 – S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, 490.

6 | AUSBLICK: GESETZGEBERISCHER HANDLUNGSBEDARF

Vorstehende Ausführungen haben gezeigt, in welchem kompliziertem Besteuerungsumfeld sich Familienunternehmen ganz aktuell bewegen. Ursache für die zunehmende Komplexität der steuerlichen Randbedingungen sind nicht nur die nationalen Entwicklungen, sondern auch der Einfluss des internationalen Steuerrechts auf das im zunehmenden Maße auch internationalisierte Familienunternehmen.²⁵

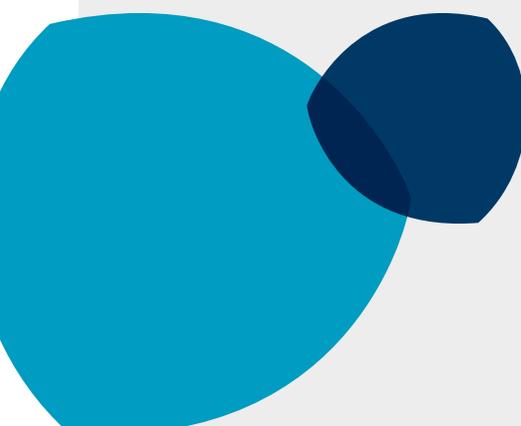
Der Handlungsdruck, der aufgrund von Steuerreformen in zahlreichen anderen Ländern entstan-

den ist, ist zumindest in Ansätzen beim deutschen Gesetzgeber und in der politischen Diskussion angekommen. Der Abschlussbericht der vom BMF eingerichteten Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ macht deutlich, wie vielschichtig der Reformbedarf im Bereich der Ertragsbesteuerung ist und welche Möglichkeiten bestehen würden, um das Steuerrecht für Unternehmen zu vereinfachen. Zum heutigen Zeitpunkt bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber den Mut für notwendige grundlegende Steuerreformen aufbringen wird.



²⁵ Diesen Sachverhalten widmet sich eine eigene Veröffentlichung in der Reihe Praxisleitfaden, siehe Kirchdörfer et al. (2025).

7 | QUELLEN UND WEITERFÜHRENDE LITERATUR

- 
- ➔ Alber, M. & Layer, B. (2012): Praxisprobleme des neuen Umwandlungssteuererlasses aus der Sicht von Familienunternehmen. In: FuS 03/2012.
 - ➔ Bundesministerium der Finanzen (BMF-Schreiben 2024): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2023, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/steuern-im-internationalen-vergleich-2023.pdf?__blob=publicationFile&v=5
 - ➔ Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, Abschlussbericht, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/bericht-kommission-vereinfachte-unternehmensteuer.html
 - ➔ Grashoff, D. & Mach, H. (2023): Grundzüge des Steuerrechts. Alle wichtigen Steuerarten, Internationales Steuerrecht, Verfahrensrecht, 16. Auflage. München: C. H. Beck.
 - ➔ Hennerkes, B.-H. & Kirchdörfer, R. (2015): Die Familie und ihr Unternehmen. Frankfurt: Campus.
 - ➔ Kippenberg, J. (2019): Länderbericht. In: IStR 05/2019, S. 17f.
 - ➔ Kirchdörfer, R. & Layer, B.: Besteuerung von Familienunternehmen und ihrer Gesellschafter in Rösen/Heider (Hrsg.) (2024): Aktive Eigentümerschaft in Familienunternehmen, 2. Auflage. Berlin: Erich Schmidt. 377-395.
 - ➔ Kirchdörfer, R.; Layer, B.; Matenaer, S. & Seemann, A. (2025): Familienunternehmen und Besteuerung. Teil 2: Ausland. Praxisleitfaden, 2., aktualisierte Auflage. Witten: WIFU-Stiftung.
 - ➔ Layer, B. (2016): Der Erbschaftsteuer-Kompromiss. In: FuS 04/2016.
 - ➔ Layer, B. & Seemann, A. (2022): Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer. Erbschaftsteuerliche Grundlagen und Gestaltungsüberlegungen zur Optimierung der Unternehmensnachfolge. 2., aktual. Auflage. Praxisleitfaden. Witten: WIFU-Stiftung.
 - ➔ Reindl, B. & Layer, B. (2012): Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder (Teil-)Mitunternehmeranteils. In: FuS 03/2013.
 - ➔ Seemann, A. & Neckenich, L. (2021): Steuerliche Änderungen im ersten Halbjahr 2021. In: FuS 5/2021, S. 198ff.
 - ➔ Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.) (2020): Der Beitrag der Familienunternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland – Entwicklung der Steuern von Einkommen und Ertrag, 2. Auflage. Erstellt vom ifo Institut, abrufbar unter www.familienunternehmen.de.
 - ➔ Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.) (2023): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, 6. Auflage. Erstellt von ZEW und ifm Mannheim, abrufbar unter www.familienunternehmen.de.
 - ➔ Wiedemann, A. & Breyer, M. (2018a): Vorwegabschlag für Familienunternehmen (Teil I und II). In: FuS 02/2018, S. 4ff sowie S. 40ff.
 - ➔ Wiedemann, A.; Breyer, M. & Matenaer, S. (2018b): Vorwegabschlag für Familienunternehmen (Teil III). In: FuS 03/2018, S. 88ff.

KONTAKT

HERAUSGEBER

Die im Jahr 2009 gegründete gemeinnützige WIFU-Stiftung hat die Aufgabe, Forschung und Lehre auf dem Gebiet des Familienunternehmertums sowie den Praxistransfer der Erkenntnisse zu fördern. Zu ihren wichtigsten Förderern zählen rund 80 Familienunternehmen aus dem deutschsprachigen Raum. Im Mittelpunkt aller Aktivitäten der WIFU-Stiftung steht die Gewinnung, Vermittlung und Verbreitung hochwertigen und an aktuellen Fragestellungen orientierten Wissens über Familienunternehmen und Unternehmerfamilien. Die eingesetzten Fördermittel dienen vornehmlich der Errichtung und dem Erhalt von Lehrstühlen, der Unterstützung von Forschungsvorhaben sowie der Vergabe von Stipendien an Nachwuchswissenschaftlerinnen und Nachwuchswissenschaftler. Ein Schwerpunkt der Forschungsförderung durch die WIFU-Stiftung liegt auf dem Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) an der Universität Witten/Herdecke mit seinen drei Forschungs- und Lehrbereichen Betriebswirtschaftslehre, Rechtswissenschaft und Psychologie/Soziologie. In Forschung und Lehre leistet das WIFU seit mehr als 25 Jahren einen signifikanten Beitrag zur generationenübergreifenden Zukunftsfähigkeit von Familienunternehmen. Ein weiterer Schwerpunkt der Arbeit der WIFU-Stiftung ist die Durchführung von Kongressen und anderen Veranstaltungen zu Themen des Familienunternehmertums. In Arbeitskreisen, Schulungen und anderen Formaten werden zudem praxisorientierte Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt, die eine familieninterne Nachfolge in der Leitung von Familienunternehmen fördern. Die Veranstaltungen der WIFU-Stiftung zeichnen sich durch einen geschützten Rahmen aus, in dem ein vertrauensvoller, offener Austausch möglich ist. Eine umfassende und aktive Öffentlichkeitsarbeit für Forschungsergebnisse auf dem Gebiet des Familienunternehmertums rundet das Aufgabenspektrum der WIFU-Stiftung ab.

Prof. Dr. Tom A. Rösen

Geschäftsführender Vorstand der WIFU-Stiftung
Alfred-Herrhausen-Straße 48
58448 Witten
E-Mail tom.ruesen@wifu-stiftung.de
Telefon: +49 2302 8898300

AUTOREN



Prof. Rainer Kirchdörfer



Dr. Bertram Layer



Andrea Seemann

HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ – RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER

Das Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz wurde im Jahre 1929 gegründet und ist auf die konzeptionelle Beratung und Begleitung von Familienunternehmen und deren Eigentümern fokussiert. Das Büro berät Familienunternehmen rechtlich und steuerlich in ganz Deutschland, der Schweiz und in Österreich. Der Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die Gestaltung und Betreuung bei:

- Unternehmensnachfolge
- Unternehmenstransaktionen
- Unternehmensorganisation
- Unternehmensfinanzierung
- Familienverträge
- Stiftungen

Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz
Rechtsanwälte · Steuerberater
Partnerschaft mbB
Jahnstraße 43 | 70597 Stuttgart
E-Mail: info@hennerkes.de
Telefon: +49 711 725 79-0
www.hennerkes.de

WWW.WIFU.DE



Alfred-Herrhausen-Straße 48
58448 Witten
E-Mail: herausgeber@wifu.de
Telefon: +49 2302 8898300

www.wifu.de
<https://de.linkedin.com/company/wifu-stiftung>

© 2025 · WIFU-Stiftung