

Anne Röthel | Karsten Schmidt (Hrsg.)

Grundfragen der Organisation von Familienunternehmen

8. Jahrestagung des Notarrechtlichen Zentrums
Familienunternehmen der Bucerius Law School 2019



Nomos

Band 56

Schriften zum Notarrecht

Herausgegeben von der Deutschen Notarrechtlichen Vereinigung e.V. (NotRV)

Herausgeber-Beirat

Notar Dr. Andreas Albrecht,
Präsident der Landesnotarkammer Bayern

Prof. Dr. Walter Bayer,
Institut für Notarrecht an der Friedrich-Schiller-Universität Jena

Prof. Dr. Hans Christoph Grigoleit,
Forschungsstelle für Notarrecht der
Ludwig-Maximilians-Universität München

Notar Prof. Dr. Peter Limmer,
Institut für Notarrecht an der
Julius-Maximilians-Universität Würzburg

Prof. Dr. Joachim Münch,
Institut für Notarrecht der Georg-August-Universität Göttingen

Prof. Dr. Mathias Schmoeckel,
Rheinisches Institut für Notarrecht der
Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Anne Röthel | Karsten Schmidt (Hrsg.)

Grundfragen der Organisation von Familienunternehmen

8. Jahrestagung des Notarrechtlichen Zentrums
Familienunternehmen der Bucerius Law School 2019



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8487-6899-8 (Print)

ISBN 978-3-7489-2146-2 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Das Notarrechtliche Zentrum Familienunternehmen besteht seit dem Sommer 2012 an der Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft – in Hamburg. Es versteht sich als ein Ort der Diskussion und der Begegnung und hat sich zum Ziel gesetzt, die rechtlichen Rahmenbedingungen, unter denen Familienunternehmen wirken, systematisch sichtbar zu machen und weiterzuentwickeln. Zum Selbstverständnis des Zentrums gehört es, diese Fragen grundlagenorientiert und mit Blick auf die Bedeutung auch der Nachbarwissenschaften für das Recht der Familienunternehmen zu erschließen.

Die 8. Jahrestagung des Notarrechtlichen Zentrums Familienunternehmen, in vorliegendem Tagungsband dokumentiert, hat am 25. Oktober 2019 Grundfragen der Organisation von Familienunternehmen in den Blick genommen.

Reinhold von Eben-Worlée, geschäftsführender Gesellschafter der E.H. Worlée & Co. GmbH & Co. KG und Präsident des Verbands DIE FAMILIENUNTERNEHMER e.V., schlug zum Auftakt der Tagung in einem von Dr. *Axel Pfeifer*, Notar in Hamburg und Vizepräsident der Hamburgischen Notarkammer, moderierten Unternehmernessprache den großen Bogen über die rechtlichen Grundfragen, die Familienunternehmen beschäftigen. Das Gespräch selbst ist leider nicht dokumentiert. Seine reichhaltigen Impulse durchzogen jedoch nicht nur die Aussprache unter den Tagungsteilnehmern, sondern auch die in diesem Band versammelten Beiträge.

Der Band zeigt, wie vielfältig die rechtlichen Herausforderungen und deren Wechselwirkungen in Familienunternehmen sind: Prof. Dr. *Andreas Söffing* skizziert mit großem gestalterischem Überblick aktuelle Entwicklungen im (Erbschaft-)Steuerrecht. Als erfahrener Praktiker geht Prof. Dr. *Heribert Heckschen* im Hinblick auf die Statutengestaltung in Familienunternehmen insbesondere auf die jüngste höchstrichterliche (österreichische) Entscheidung zur Unzulässigkeit geschlechtsspezifischer Nachfolgeklauseln ein. Dass auch exotischere Rechtsformen wie die *Societas Europaea* eine Option für Familiengesellschaften sein können, legt Prof. Dr. *Hartmut Wicke* auf der Grundlage ebenso reichhaltiger praktischer Erfahrung dar. Die rechtlichen Vorzüge und Nachteile der unterschiedlichen Nachfolgemodelle von der Thronfolge bis hin zu Teamlösungen zeigt Prof. Dr. *Marco Staake* auf. Dr. *Christian Bochmann* schließlich beleuchtet

Vorwort

die vielfältigen Herausforderungen für Familienunternehmen und Unternehmerfamilien im Zusammenhang mit den diversen Formen der Unternehmens- und Anteilseignerpublizität und geht auf praktische Gestaltungsvarianten ein.

Wir danken an dieser Stelle erneut allen Referenten und Diskussionsmitgliedern für ihre zugleich praxisnahen und tiefgründigen Beiträge.

Den Initiatoren und Förderern des Notarrechtlichen Zentrums Familienunternehmen – der Hamburgischen Notarkammer, der Deutschen Notarrechtlichen Vereinigung e.V. sowie der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung – gilt wie jedes Jahr unser herzlicher Dank für ihre langjährige finanzielle und ideelle Förderung des Notarrechtlichen Zentrums Familienunternehmen. Der Deutschen Notarrechtlichen Vereinigung e.V. danken wir in diesem Jahr ganz besonders dafür, dass unser Tagungsband erstmals in der Reihe „Schriften zum Notarrecht“ erscheinen kann. Frau *Kristina Stoll* von der Nomos Verlagsgesellschaft war uns durch tatkräftige verlagsseitige Betreuung eine geschätzte Hilfe bei der Publikation.

Hamburg, im Januar 2021

Prof. Dr. Anne Röthel

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

Inhalt

Steuerliche Herausforderungen für Familienunternehmen in der Nachfolgeplanung – Ausgewählte Praxisfälle	9
<i>Andreas Söffing</i>	
Statutengestaltung in Familienunternehmen: GmbH sowie GmbH & Co. KG	31
<i>Heribert Heckschen</i>	
Die SE als Familienunternehmen	85
<i>Hartmut Wicke</i>	
Modelle der Nachfolge bei Familienunternehmen	125
<i>Marco Staake</i>	
Vertraulichkeit versus Publizität in Familienunternehmen	149
<i>Christian Bochmann</i>	

Steuerliche Herausforderungen für Familienunternehmen in der Nachfolgeplanung – Ausgewählte Praxisfälle

*Andreas Söffing**

Inhaltsübersicht

I. Vorbemerkung	10
II. Generierung von begünstigungsfähigem Vermögen	11
1. Vorbemerkung	11
2. Sachverhalt	11
3. Lösungsvorschlag	12
III. Buchwertfortführung im Erbfall	15
1. Vorbemerkung	15
2. Sachverhalt	16
3. Lösungsvorschlag	17
IV. Vorsicht vor gewerblicher Prägung im Erbfall	18
1. Vorbemerkung	18
2. Sachverhalt	19
3. Lösungsvorschlag	19
V. Strukturierungsvorschlag Wohnungsunternehmen	20
1. Vorbemerkung	20
2. Sachverhalt	20
3. Lösungsvorschlag	21
1. Schritt: Übertragung der Immobilien mit Haltedauer < 10 Jahren einschließlich Verbindlichkeiten	22
2. Schritt: Gewerbliche Prägung der GmbH & Co. KG	23

* Prof. Dr. Andreas Söffing ist Steuerberater und Partner der Sozietät Flick Gocke Schaumburg sowie Honorarprofessor an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.

3. Schritt: Übertragung der Immobilien mit Haltedauer > 10 Jahren einschließlich Verbindlichkeiten	23
4. Schritt: Unentgeltliche Anteilsübertragung(en) auf die nächste Generation	24
VI. Familienholding als Übertragungsvehikel	25
1. Vorbemerkung	25
2. Sachverhalt	25
3. Lösungsvorschlag	26
1. Schritt: Einbringung der 60-Prozent-Beteiligung in eine NewCo GmbH	26
2. Schritt: Verdeckte Einlage der NewCo-Anteile in eine GmbH & Co. KG	27
3. Schritt: Unentgeltliche Übertragung von KG-Anteilen	28

I. Vorbemerkung

Die steuerlichen Herausforderungen der Nachfolgeplanung bei Familienunternehmen konzentrieren sich auf den ersten Blick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer, da bei einer falschen oder fehlenden Nachfolgeplanung der Bestand des Unternehmens oder die Existenz der Unternehmensbeteiligung des Erblassers durch die anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer gefährdet werden kann. Die gestalterische Zielrichtung besteht somit zunächst darin, die beim Generationswechsel anfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer auf ein die Existenz der Unternehmensbeteiligung nicht gefährdendes Maß zu reduzieren. Die bloße Betrachtung der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der steuerlichen Nachfolgeplanung greift jedoch deutlich zu kurz. Insbesondere ist auch das Ertragsteuerrecht zu berücksichtigen, um die gesamte Handlungspalette zur Vermeidung steuerlicher Risiken (zum Beispiel die Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven) einerseits und zur Nutzung von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten (zum Beispiel die Nutzung der steuerlichen Anschaffungskosten zur Generierung von neuem Abschreibungs- oder Ausschüttungsvolumen) andererseits sicherstellen zu können.

Nachfolgend wird sowohl aus dem Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer als auch aus dem Bereich des Ertragsteuerrechts mit Hilfe von konkreten Praxisfällen ein Auszug aus der umfassenden steuerlichen Handlungspalette dargestellt.

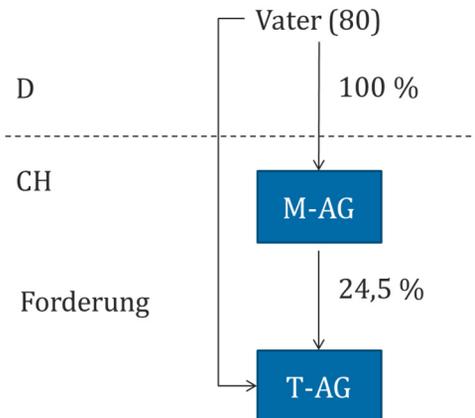
II. Generierung von begünstigungsfähigem Vermögen

1. Vorbemerkung

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kennt umfassende Begünstigungen für Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen. Diese können jedoch nur genutzt werden, wenn es sich bei diesen Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen um sogenanntes begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG handelt. Auf der Ebene der Familienunternehmer ist somit in einem ersten Schritt zu prüfen, ob es sich bei den vorhandenen Unternehmensbeteiligungen um begünstigungsfähiges Vermögen im vorstehenden Sinne handelt. Sollte dies nicht der Fall sein, ist nach Möglichkeit die Qualifikation als begünstigungsfähiges Vermögen durch entsprechenden Umstrukturierungsschritte herzustellen.

2. Sachverhalt

V hält eine Beteiligung an der in der Schweiz ansässigen M-AG in Höhe von 100 Prozent. Die M-AG ist wiederum zu 24,5 Prozent an der ebenfalls in der Schweiz ansässigen T-AG beteiligt. Gegen die T-AG hat der V eine Forderung inne. Sowohl der V als auch seine Kinder, als mögliche Erben, sind Inländer und damit gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG unbeschränkt steuerpflichtig, so dass das gesamte Vermögen des V in Deutschland im Falle einer unentgeltlichen Zuwendung der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt.

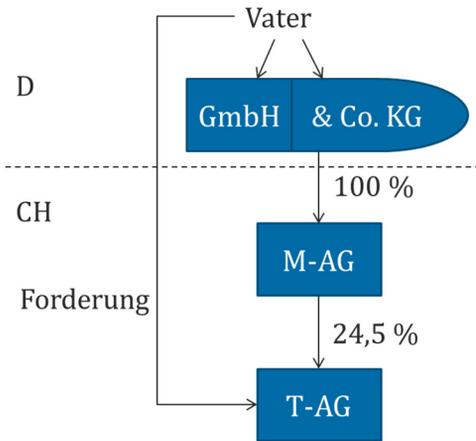


Anteile an Kapitalgesellschaften gehören gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur dann zum begünstigungsfähigen Vermögen, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war. Die M-AG hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat, so dass die Beteiligung des V nicht zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gehört. Auch die Forderung gehört nicht zum begünstigungsfähigen Vermögen, da es sich um eine Forderung handelt, die zum steuerlichen Privatvermögen des V gehört und somit schon der Art nach gar nicht vom Katalog des begünstigungsfähigen Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG erfasst wird.

3. Lösungsvorschlag

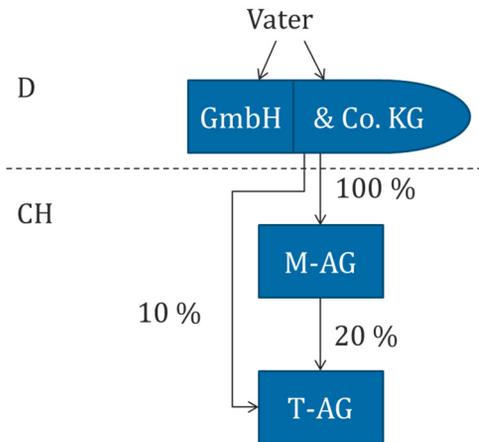
Zur Begründung von begünstigungsfähigem Vermögen im Sinne von § 13b Abs. 1 ErbStG gründet V in einem ersten Schritt eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG mit einer inländischen Betriebsstätte. In einem zweiten Schritt legt er die Beteiligung an der M-AG verdeckt in die GmbH & Co. KG ein. Die Gegenbuchung dieser verdeckten Einlage erfolgt in der GmbH & Co. KG auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage oder auf dem sogenannten Kapitalkonto II, so dass es sich bei dieser verdeckten Einlage um einen unentgeltlichen Vorgang handelt, der nicht zur Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven führt.¹ Der V hält die Anteile an der M-AG damit mittelbar über die inländische Betriebsstätte der neuen GmbH & Co. KG, so dass es sich um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG handelt.

1 Vgl. auch BMF v. 11.07.2011 – IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713.



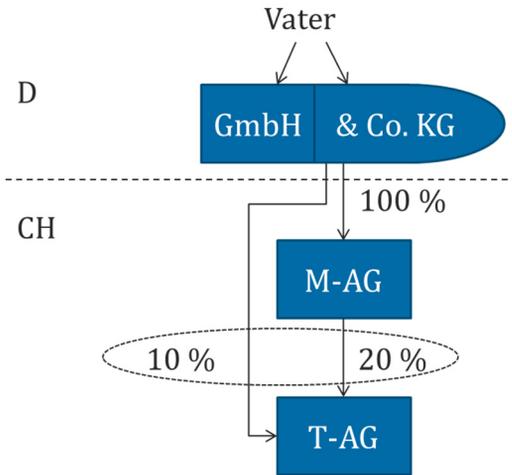
Bei der Forderung des V gegenüber der T-AG handelt es sich um steuerliches Privatvermögen, welches nicht in den Genuss der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vergünstigungen kommt. Um für diese Forderung die Begünstigungsfähigkeit herzustellen, kann diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die T-AG eingebracht werden. Aufgrund der bestehenden Wertverhältnisse erhält der V für die Einbringung der Forderung eine Beteiligung von 10 Prozent an der T-AG. Allerdings handelt es sich bei dieser Beteiligung wiederum um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Drittstaat, die nicht begünstigungsfähig ist.² Zur Herstellung der Begünstigungsfähigkeit muss die 10-prozentige Beteiligung an der T-AG wiederum verdeckt in die GmbH & Co. KG eingelegt werden.

2 Vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.



Somit ist die Begünstigungsfähigkeit der ursprünglichen Forderung sowie auch der Beteiligung an der M-AG mittelbar über die GmbH & Co. KG hergestellt. Beachtlich ist jedoch, dass es sich bei den Anteilen an der neuen GmbH & Co. KG zwar um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG aber noch nicht um begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG handelt. Bei der von der GmbH & Co. KG gehaltenen 10-prozentigen Beteiligung an der T-AG sowie bei der von der M-AG gehaltenen 20-prozentigen Beteiligung an der T-AG handelt es sich nämlich um nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG. Zum Verwaltungsvermögen gehören nach dieser Vorschrift Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung 25 Prozent oder weniger beträgt. In diesen Fällen kann jedoch gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 ErbStG zur Herstellung von begünstigtem Betriebsvermögen ein Poolvertrag abgeschlossen werden, durch den die erforderliche Beteiligungsgrenze überschritten werden kann. Durch diesen Poolvertrag müssen sich die Gesellschafter untereinander verpflichten, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.³

3 Näher zum Beispiel *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz (Hrsg.) 17. Aufl., 2018, § 13b ErbStG Rn. 27 ff.



Nach Abschluss des Poolvertrages ist das ursprünglich nicht begünstigungsfähige Vermögen vollständig in begünstigtes Vermögen umgewandelt worden, so dass die im ErbStG für Unternehmensvermögen vorgesehene Vergünstigung zur Anwendung kommen können.

III. Buchwertfortführung im Erbfall

1. Vorbemerkung

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften muss aus ertragsteuerlicher Sicht sichergestellt werden, dass es nicht zur Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven kommt. Die hierzu einschlägige Vorschrift ist § 6 Abs. 3 EStG. Nach dieser Vorschrift sind bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils die Buchwerte fortzuführen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin sichergestellt ist. Voraussetzung für die Buchwertfortführung bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils ist jedoch, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens übertragen werden, die im Zeitpunkt der Übertragung für

die Funktion des Betriebs von Bedeutung sind (sogenanntes funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen).⁴

2. Sachverhalt

An einer GmbH & Co. KG hielt der V vor dem Erbfall sowohl 100 Prozent der Anteile an der Komplementär-GmbH als auch sämtliche Kommanditanteile. Die Erben des V sind die Ehefrau und zwei Kinder zu gleichen Teilen. Im Gesellschaftsvertrag der KG findet sich eine qualifizierte Nachfolgeklausel, nach der nur die Kinder des V Gesellschafter werden dürfen.⁵ In der letztwilligen Verfügung des V ist ferner vorgesehen, dass die Kinder die Anteile an der GmbH & Co. KG per Vermächtnis erhalten. Die Anteile an der Komplementär-GmbH gehören zum funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen des V bei der KG.⁶ Zur steuerlichen Würdigung dieses Sachverhaltes ist beachtlich, dass die Kommanditanteile einerseits und die Anteile an der Komplementär-GmbH im Erbfall einen „unterschiedlichen juristischen Weg“ gehen. Der Anteil an der Komplementär-GmbH geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge⁷ auf die Erbengemeinschaft über, während die Kommanditanteile im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf die qualifizierten Erben (Kinder) übergehen.⁸ Damit gehen nicht sämtliche funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter im Erbfall gemeinsam mit dem Anteil am Gesamthandsvermögen auf die Kinder über, so dass die Anwendung der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG fraglich ist.⁹

4 Vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291.

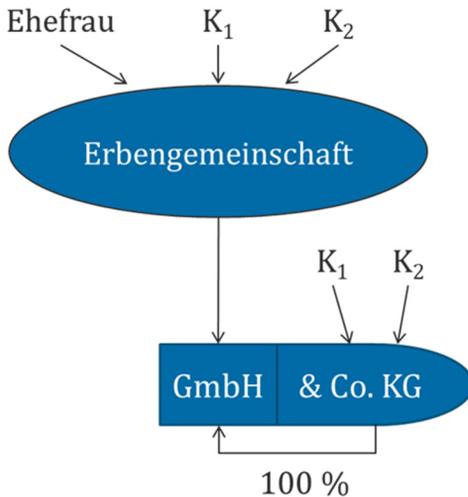
5 Näher K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, § 45, S. 1343 ff.; Gergen, in: Münch. Komm. BGB, Bd. 11, 8. Aufl., 2020, § 2032 Rn. 77 ff.; K. Schmidt, in: Münch. Komm. HGB, Bd. 2, 4. Aufl., 2016, § 139 Rn. 16 ff., § 177 Rn. 9 (zum Erfordernis der qualifizierten Nachfolgeklausel bei KG).

6 Bode, in: Blümich (Hrsg.), EStG, KStG, GewStG, 151. EL, 2019, § 15 EStG Rn. 459 m. w. N.; FSen Berlin v. 07.03.2018 – III B-S 2241-3/ 2003.

7 Vgl. § 1922 BGB.

8 K. Schmidt (Fn. 5), § 45, S. 1343 ff.

9 Vgl. BMF v. 14.03.2006 – IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006, 253 und BMF v. 03.03.2005 – IV B 2-S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458; vgl. auch FG Schleswig-Holstein v. 26.03.2019 – 4 K 83/16, ErbStB 2019, 286 f.



3. Lösungsvorschlag

Zur Vermeidung dieses Risikos kann darüber nachgedacht werden, die Anteile an der Komplementär-GmbH vor dem Erbfall in das Gesamtvermögen der Kommanditgesellschaft einzulegen, so dass eine Einheits-GmbH & Co. KG entsteht.¹⁰ Zu unterschiedlichen juristischen Wegen kann es bei dieser Einheits-GmbH & Co. KG nicht kommen, so dass im Erbfall insoweit die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG sichergestellt ist.¹¹ Die gewerbliche Prägung der Einheits-GmbH & Co. KG ist durch den BFH sichergestellt worden.¹²

10 Siehe zur Einheits-GmbH & Co. KG auch *K. Schmidt*, in: FS Westermann, 2008, 1425; *Grunewald*, in: Münch. Komm. HGB, Bd. 3, 4. Aufl., 2019, § 161 Rn. 99 ff.

11 Vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291.

12 BFH v. 13.07.2017 – IV R 42/14, BStBl. II 2017, 1126.