



Die missglückte Unternehmensnachfolge

Risiken der Erbfolgegestaltung bei Betriebsaufspaltungen

Dr. iur. Thomas Beckmann | Rechtsanwalt, Steuerberater
Lutz Scholz | Rechtsanwalt, Steuerberater
HLB Stückmann, Bielefeld



Bei mittelständischen Unternehmen werden häufig – u. a. aus haftungsrechtlichen Gründen – Betriebsgrundlagen (z. B. Grundstücke) an eine operativ tätige GmbH vermietet (sogenannte Betriebsaufspaltung). Der Wille des Unternehmers geht dabei oftmals dahin, nur einen Nachfolger in die operative Einheit zu bestimmen, anderen potenziellen Erben das vermietete Grundstück zu übertragen.

I. Problem

Diese Nachfolgeplanung kann zivilrechtlich erreicht werden, führt jedoch zu verheerenden steuerlichen Folgen, wie das nachstehende Beispiel verdeutlichen soll:

Vater V ist Alleingesellschafter einer GmbH, an die er ein Betriebsgrundstück vermietet. In seinem Testament setzt V seine beiden Kinder als Erben ein und bestimmt, dass sein Sohn S die GmbH-Beteiligung, seine Tochter T das Grundstück erben soll.

1. Zivilrecht

Entgegen der „landläufigen“ Meinung erwirbt der Sohn nicht unmittelbar die GmbH-Beteiligung bzw. die Tochter nicht das Grundstück, da eine direkte Zuordnung von Nachlassgegenständen nur durch Vermächnisse möglich ist. Tochter und Sohn sind Miterben in einer Erbengemeinschaft geworden. Es liegt zudem eine Erbquotenregelung mit Teilungsanordnung vor, wonach sich Sohn und Tochter nach dem Erbfall entsprechend auseinandersetzen müssen/sollen.

2. Steuerliche Folgen

Durch die Erbauseinandersetzung tritt Folgendes ein:

a) Ertragsteuerliche Auswirkungen

Zu Lebzeiten des Vaters bestand eine sogenannte Betriebsaufspaltung, die unter

anderem zur Folge hatte, dass sowohl das Grundstück als auch die GmbH-Beteiligung zu dem Betriebsvermögen des Vaters gehörten. Diese Folge beruht auf einer steuerlichen Fiktion.

Durch die Erbauseinandersetzung wird die Betriebsaufspaltung und damit der (fiktive) Gewerbebetrieb automatisch beendet, wodurch sämtliche stillen Reserven im Grundstück und in der GmbH-Beteiligung aufgedeckt und durch die Erben voll versteuert werden. Dies kann zu einer Einkommensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) von bis zu 50 % führen. Gewerbesteuer fällt nicht an.

b) Erbschaftsteuerliche Auswirkungen

Durch die Erbauseinandersetzung verliert das Grundstück seine Betriebsvermögensqualität und dadurch die Begünstigungsfähigkeit nach dem ErbStG (85 % bzw. 100 % Verschonungsabschlag). Aufgrund unklarer Richtlinienlage kann derzeit nicht ausgeschlossen werden, dass auch die GmbH-Beteiligung durch die Auseinandersetzung die Begünstigungsfähigkeit verliert. Der Verkehrswert des Grundstückes und der GmbH-Beteiligung unterliegt dann in vollem Umfang der Erbschaftsteuer. Diese beträgt für Kinder bis zu 30 %.

c) Ergebnis

Durch den Erbfall und die Erbauseinandersetzung kommt es zu einer Steuerbelastung von bis zu 80 % der Verkehrswerte des Betriebsvermögens ohne Liquiditätszufluss. Durch diese Substanzbesteuerung besteht ein großes Risiko für das Unternehmen mit der Folge der Vernichtung von Nachlasswerten. Im Zweifel muss das ererbte Vermögen verkauft werden, um die Steuern zu finanzieren.

II. Lösungsvorschläge

Um derartige ungewollte und teils existenzbedrohende Steuerbelastungen zu vermeiden, sind die nachstehend aufgeführten Maßnahmen zu überdenken, die jedoch auf den jeweiligen Einzelfall exakt angepasst sein müssen:

1. Beendigung Betriebsaufspaltung

Durch eine steuerneutrale Einlage des Grundstücks in die GmbH gehen im Erbfall nur GmbH-Anteile über, die erbschaftsteuerlich begünstigt sind. Allerdings entsteht eine größere „Haftungsmasse“ bei der GmbH sowie Grunderwerbsteuer.

2. Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft

Durch Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) wird die Betriebsaufspaltung steuerneutral beendet und das Grundstück, das weiterhin im Eigentum des Unternehmers steht, zu sogenanntem Sonderbetriebsvermögen. Im Erbfall und der anschließenden Erbauseinandersetzung kommt es ertragsteuerlich nur zur Versteuerung der stillen Reserven in dem Grundstück. Für den Grundstückswert fällt auch Erbschaftsteuer an. Erbschaftsteuerlich bleibt zumindest die Gesellschaftsbeteiligung begünstigungsfähig.

Im Ergebnis geht die Beteiligung an der GmbH & Co. KG ohne jede Steuerbelastung über. Der Übergang des Grundstücks löst wie im Ausgangsfall Steuern von bis zu 80% aus. Insgesamt ist die Steuerbelastung aber deutlich niedriger als im Ausgangsfall.

3. Alleinerbenstellung

Um zu vermeiden, dass das aufgespaltene betriebliche Vermögen an verschiedene Person fällt und dadurch die oben beschriebenen Folgen eintreten, kann eine Person als Alleinerbe bestimmt werden. Die Betriebsaufspaltung bleibt bestehen, das Betriebsvermögen (GmbH-Beteiligung und Grundstück) ist bei S erbschaftsteuerlich begünstigt. Der Erbe hat Ausgleichszahlungen an die „weichenden Erben“ zu leisten, die bei diesen erbschaftsteuerpflichtig sind.

4. Gesellschaftsrechtliche Lösung

Ist kein sonstiges Vermögen vorhanden, welches die nicht in das Unternehmen nachfolgenden Erben zum Ausgleich erhalten können und soll der Unternehmensnachfolger auch nicht mit Abfindungen belastet werden, kommt nur eine unternehmerische Mitbeteiligung aller Erben in Betracht. Hierbei ist durch die Gestaltung von Gesellschaftsverträgen und Vertretungsregelungen sicherzustellen, dass der Erbe, der als geeigneter Nachfolger angesehen wird, den maßgeblichen Einfluss auf die Unternehmensgeschicke erhält. Mitbestimmungsrechte sonstiger Erben können begrenzt werden, sodass diesen im Wesentlichen nur noch die Gewinnbezugsrechte und Anteile an den stillen Reserven zustehen. Erbschaftsteuerlich sind dann alle Erben begünstigt.

III. Fazit

Der Wille des V, sein Vermögen nach seinem Tod zu trennen (operative Einheit an S, Grundbesitz an T) führt im Beispielsfall zu erheblichen Steuerbelastungen. Diese sind im Zweifel so hoch, dass andere Gestaltungen gesucht werden müssen.

Es gilt, für den Einzelfall eine Lösung zu finden, die den Vorstellungen des Erblassers möglichst nahe kommt. Dabei muss vermieden werden, dass es im Erbfall zu unvorhergesehenen Steuerzahlungen kommt, die letztendlich das Unternehmen und dessen Existenz gefährden. Um die beste Lösung bei den unterschiedlichen Zielen zu erreichen, sollten diese Fragen frühzeitig erörtert werden. Dabei ist zivil- und steuerrechtliche Beratung dringend zu empfehlen.

Erleichterung oder Vorsteuerfalle für Unternehmen?!



Gleichstellung von Papier- und elektronischer Rechnung ab 01.07.2011

Dr. rer. pol. Oliver Middendorf | Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Detlef Wrede | Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
HLB Stückmann, Bielefeld

Worum geht es?

Aus Rationalisierungs- und Kostengründen beabsichtigen immer mehr Unternehmen, anstelle von Papierrechnungen, elektronische Rechnungen zu versenden. Um den Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger nicht zu gefährden, mussten elektronische Rechnungen bisher vom Rechnungsaussteller entweder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder mittels EDI-Verfahren (Electronic Data Interchange) übermittelt werden. In der Unternehmenspraxis wurden diese bisher umsatzsteuerlich anerkannten Möglichkeiten jedoch vielfach als zu kompliziert empfunden.



Mit der Verabschiedung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 ist es dem Rechnungsaussteller – sofern der Empfänger zugestimmt hat – rückwirkend zum 01.07.2011 freigestellt, auf welche Art und Weise (z. B. E-Mail, Web-Download, PDF, Textdatei) er

eine Rechnung übermittelt. Dies bedeutet, dass elektronische Rechnungen auch ohne Verwendung der bisher geforderten qualifizierten elektronischen Signatur oder des EDI-Verfahrens beim Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zulassen.

In der ersten Euphorie über die Befreiung von komplexen und mit externen Kosten verbundenen Verfahren wird vielfach übersehen, dass für den Vorsteuerabzug auch nach der neuen Gesetzeslage die Authentizität, Integrität und jederzeitige Lesbarkeit einer Rechnung sichergestellt werden muss. Diese Vorgaben waren immer schon von allen Rechnungen zu erfüllen, auch wenn sie in erster Linie im Zusammenhang mit elektronischen Rechnungen diskutiert wurden. Im Ergebnis ist damit der Nachweis folgender Eigenschaften gemeint:

- **Authentizität** – es besteht Sicherheit über die Identität des Ausstellers;
- **Integrität** – es besteht Gewissheit darüber, dass die nach dem UStG erforderlichen Rechnungsangaben nicht geändert wurden;

- **Lesbarkeit** – über den gesamten Aufbewahrungszeitraum kann die Rechnung für das menschliche Auge sichtbar gemacht werden.

Sofern der Rechnungsempfänger die Vorgaben nicht erfüllt, hat dies die Versagung des Vorsteuerabzugs aus allen nicht im Signatur-/EDI-Verfahren erhaltenen elektronischen Rechnungen zur Folge. Die daraus resultierenden finanziellen Belastungen in Form von Steuernachzahlungen (Vorsteuererrisiko) können für die betroffenen Unternehmen erheblich sein.

Was gilt es, bei elektronischen Rechnungen zu beachten?

Etablierung eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens mit Prüfpfad

Künftig obliegt es dem Rechnungsempfänger – der letztlich auch das Vorsteuererrisiko trägt – zu bestimmen, durch welches Verfahren er diese Voraussetzungen erfüllt. Nach der Neuregelung sollen dazu alle Verfahren geeignet sein, die mittels eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens einen verlässlichen Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Lieferung/Leistung schaffen. Fraglich ist, was unter dieser Allgemeindefinition eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens im Kontext der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges zu verstehen ist. Nach einem dazu vom Bundesfinanzministerium herausgegebenen Frage-Antwort-Katalog ist es jedenfalls nicht erforderlich, dass ein solches innerbetriebliches Kontrollverfahren einen zur Signatur bzw. dem EDI-Verfahren vergleichbaren technischen Level erreicht. Vielmehr können auch deutlich einfachere Kontrollverfahren ausreichend sein. Danach kann ein entsprechend eingerichtetes Rechnungswesen bereits als geeignetes Kontrollverfahren dienen. Letztlich muss jedes Unternehmen auf Basis der Allgemeindefinition, der Unternehmensstrukturen und der eigenen Risikoabwägung die Prüfschritte festlegen, die in ihrer Gesamtheit die Einhaltung der Authentizität und Integrität gewährleisten müssen. Der Frage-Antwort-Katalog des Bundesfinanzministeriums kann dabei allenfalls der ersten Orientierung dienen.

Empfehlung: Die Festlegung und tatsächliche Beachtung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens muss mit größter Sorgfalt betrieben werden, da ein systematischer Fehler im Kontrollverfahren womöglich zum Wegfall des Vorsteuerabzugs aus allen nicht im Signatur-/EDI-Verfahren eingegangenen elektronischen Rechnungen führt.

Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten

Nach der Gesetzesbegründung und dem Frage-Antwort-Katalog sollen die gesetzlichen Neuregelungen interessanterweise keine neuen Aufzeichnungspflichten begründen.

Empfehlung: Jedes Unternehmen sollte das innerbetriebliche Kontrollverfahren dennoch hinreichend dokumentieren. Schließlich muss dem Betriebsprüfer später dargelegt werden können, dass man seinen Pflichten zur Rechnungsprüfung jederzeit mit hinreichenden Vorgaben nachgekommen ist.

Ohnehin ist die Dokumentation des Kontrollverfahrens eigentlich nichts Neues, denn seit 1995 (!) steht die Forderung nach Verfahrensdokumentationen in den GoBS (Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme). Bereits heute werden vergleichbare Verfahrensdokumentationen zum internen Kontrollverfahren in Betriebsprüfungen regelmäßig angefordert, wenn einfache Papierrechnungen zur weiteren Verarbeitung gescannt bzw. digitalisiert und anschließend vernichtet werden. Neben der Dokumentation des Kontrollverfahrens an sich sollte für sämtliche Rechnungen der Nachweis geführt werden können, dass das innerbetriebliche Kontrollverfahren auch tatsächlich durchlaufen wurde.

Aufbewahrung

Während der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren hat die Aufbewahrung der elektronischen Rechnungen sowohl durch den Aussteller als auch durch den Empfänger in dem originären Format zu erfolgen, in dem die Rechnung ausgestellt bzw. empfangen wurde. Das bedeu-

tet, dass jede einzelne Originaldatei aufzubewahren ist. Eventuelle Konvertierungen sind zusätzlich aufzubewahren.

Hinweis: Die an dieser Stelle oft erhoffte Archivierung elektronisch übermittelter Rechnungen als Papierausdruck oder als Scan nach dem vorherigen Ausdruck ist nicht zulässig und führt zum Verlust des Vorsteuerabzugs.

Auch die einfache Speicherung der elektronisch übermittelten Rechnung (z. B. E-Mail) ist nicht ausreichend. Die Aufbewahrung muss auf einem unveränderbaren Datenträger (CD/DVD) oder mit einem Archivierungssystem erfolgen, dass keine Änderungen an der Datei zulässt bzw. diese zumindest dokumentiert. Dabei ist die derzeitige Lesbarkeit der archivierten Rechnungen sicherzustellen. Um den Vorsteuerabzug aus den elektronisch eingegangenen Rechnungen nicht zu gefährden, muss die Unveränderbarkeit der archivierten Daten jederzeit nachgewiesen werden können.

Empfehlung: Da Hardware für sich alleine in der Lage ist, die Unveränderbarkeit der Daten zu gewährleisten, empfiehlt es sich, die Verfahrensdokumentation zum Kontrollverfahren um den Archivierungsprozess – also das Zusammenspiel zwischen Vorgehensweise, Software und Hardware – zu erweitern.

Fazit

Die neue Freiheit hat ihren Preis. Unternehmen, die auf die für Papierrechnungen unterstellte Dokumentensicherheit verzichten wollen, müssen für elektronisch übermittelte Rechnungen Prozesssicherheit herstellen. Die Neuregelung lässt dazu neben den bereits bisher zulässigen Signatur- und EDI-Verfahren einen dritten, in seiner Anwendung auslegbaren Weg zu. Welchen Anforderungen das dazu geforderte innerbetriebliche Kontrollverfahren genügen muss, hat der Gesetzgeber weitgehend offen gelassen. Den Unternehmen, die von der Neuregelung Gebrauch machen wollen, kann nur empfohlen werden, sich möglichst rechtzeitig mit den neuen Anforderungen vertraut zu machen.