

Gabriele Rautenstrauch

Optimale Gestaltung der Unternehmensnachfolge

**Übertragung von Einzelunternehmen und
Mitunternehmeranteilen hinsichtlich
Erbschaft- und Einkommensteuer**

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Peter Kupsch

Deutscher Universitäts-Verlag

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Abbildungsverzeichnis.....	XXIII
Symbolverzeichnis.....	XXVII
Problemstellung und Vorgehensweise.....	1
Teil 1 Relevante Steuerarten bei der Unternehmensnachfolge.....	5
1 Erbschaftsteuer.....	5
1.1 Grundlagen der Erbschaftsteuer.....	5
1.2 Der steuerpflichtige Erwerb als Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer.....	7
1.3 Abgrenzung und Bewertung von Betriebsvermögen nach dem ErbStG.....	9
1.4 Erbschaftsteuerliche Begünstigungen von Betriebsvermögen.....	15
1.4.1 Begünstigtes Vermögen.....	16
1.4.2 Begünstigte Erwerbsvorgänge.....	20
1.4.3 Begünstigungen.....	28
1.4.3.1 Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG.....	29
1.4.3.2 Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG.....	33
1.4.4 Nachsteuertatbestände der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG.....	34
1.4.5 Verzicht auf die Begünstigungen nach § 13a Abs. 6 ErbStG.....	40
1.5 Steuertarif.....	41
1.6 Erbschaftsteuerliche Belastung der Nachfolge in ein Einzelunternehmen oder in einen Mitunternehmeranteil.....	42
1.6.1 Übertragung eines Einzelunternehmens.....	42
1.6.2 Übertragung eines Mitunternehmeranteils.....	43
2 Einkommensteuer.....	46
2.1 Einkommensteuer bei Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge.....	46
2.1.1 Erbfall.....	46
2.1.2 Erbauseinandersetzung.....	48
2.1.3 Vorweggenommene Erbfolge.....	59

2.2	Einkommensteuerliche Belastung der Nachfolge in ein Einzelunternehmen oder in einen Mitunternehmeranteil.....	63
2.2.1	Erbfall.....	63
2.2.2	Erbaueinandersetzung.....	65
2.2.3	Vorweggenommene Erbfolge.....	68
3	Verhältnis von Einkommen- und Erbschaftsteuer	69
3.1	Systemimmanente Doppelbelastung.....	70
3.2	Systemwidrige Doppelbelastung.....	72
3.2.1	Systemwidrige Doppelbelastung bei Erbfall und Erbaueinandersetzung.....	73
3.2.2	Systemwidrige Doppelbelastung bei vorweggenommener Erbfolge.....	75
3.3	Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer.....	76
Teil 2 Das Zielsystem der Unternehmensnachfolge.....		79
1	Quantifizierbare und nicht quantifizierbare Ziele bei der Unternehmensnachfolge.....	79
2	Aufstellen einer Zielhierarchie (vertikale Zielbeziehungen).....	83
2.1	Steuerbarwertminimierung als Oberziel der Unternehmensnachfolge.....	83
2.2	Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwertminimierung als Teilziele der Steuerbarwertminimierung.....	83
2.3	Minimierung der Steuerbemessungsgrundlage und des Steuersatzes sowie Verlagerung des Zeitpunkts der Steuerzahlung als Subziele.....	85
2.3.1	Einkommensteuerliche Bemessungselemente einzelner Veräußerungs- und Aufgabevorgänge.....	88
2.3.2	Erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage bei der Übertragung von Betriebsvermögen.....	96
3	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwertminimierung bei der Unternehmensnachfolge.....	98
3.1	Arten horizontaler Zielbeziehungen.....	98
3.2	Buchwert und stille Reserven als relevante Komponenten der einkommen- und erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen.....	98

3.3	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwertminimierung bei verlängerter Maßgeblichkeit.....	101
3.4	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwertminimierung bei Durchbrechung der verlängerten Maßgeblichkeit.....	105
3.5	Ergebnis.....	109

Teil 3 Aktionsparameter zur Steuerbarwertminimierung bei der Unternehmensnachfolge.....113

1	Überblick über die Aktionsparameter.....	113
2	Realisation stiller Reserven.....	118
2.1	Sachverhaltsgestaltungen zur Realisation stiller Reserven.....	118
2.1.1	Sachverhaltsgestaltungen im Rahmen der Erbauseinandersetzung.....	120
2.1.2	Sachverhaltsgestaltungen bei vorweggenommener Erbfolge.....	122
2.2	Erbschaftsteuerliche Folgen bei der Realisation stiller Reserven.....	124
2.2.1	Erbschaftsteuer bei Erbauseinandersetzung.....	124
2.2.2	Schenkungsteuer bei vorweggenommener Erbfolge.....	125
2.3	Ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeitsuntersuchung hinsichtlich der Realisation stiller Reserven.....	127
2.3.1	Grundsätzliche Überlegungen zur Vorteilhaftigkeitsuntersuchung.....	127
2.3.2	Interessenkonflikt bei entgeltlicher Erbauseinandersetzung.....	129
2.3.3	Vorgehensweise.....	130
2.3.4	Ertragsteuerbelastung der aufgedeckten stillen Reserven.....	131
2.3.4.1	Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG.....	131
2.3.4.2	Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung nach §34 EStG.....	132
2.3.4.3	Bestimmung der ertragsteuerlichen Steuerbelastung bei Aufdeckung der stillen Reserven.....	135
2.3.5	Ertragsteuerentlastung durch die Realisation stiller Reserven.....	136
2.3.5.1	Aufteilung des Aufstockungsbetrags auf einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens.....	137
2.3.5.2	Abschreibung der aufgestockten abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in den Folgeperioden.....	139

2.3.5.3	Veräußerung der aufgestockten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in den Folgeperioden.....	142
2.3.5.4	Jährliche Steuerentlastung durch Aufdeckung der stillen Reserven.....	142
2.3.5.5	Abzinsung der j ährlichen ertragsteuerlichen Steuerentlastung auf den Entscheidungszeitpunkt.....	144
2.3.6	Ertragsteuerliches Entscheidungskriterium für die Realisation stiller Reserven.....	146
2.4	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwertminimierung bei Realisation stiller Reserven.....	147
2.4.1	Zielbeziehung bei Erbauseinandersetzung.....	147
2.4.2	Zielbeziehung bei vorweggenommener Erbfolge.....	148
3	Vermeidung eines Entnahmegewinns.....	148
3.1	Entnahme eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens zur Erfüllung eines Vermächtnisses.....	148
3.2	Vermeidung eines Entnahmegewinns bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf einen (qualifizierten) Miterben.....	151
3.2.1	Grundfall der Zwangsentnahme von Sonderbetriebsvermögen bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege der qualifizierten Nachfolgeklausel.....	151
3.2.2	Möglichkeiten der Vermeidung von Entnahmegewinnen bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf einen (qualifizierten) Miterben.....	154
3.2.2.1	Übertragung des Mitunternehmeranteils einschließlich Sonderbetriebsvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.....	155
3.2.2.2	Widerrufliche Schenkung des Sonderbetriebsvermögens zu Lebzeiten unter Nießbrauchsvorbehalt.....	162
3.2.2.3	Schenkungen des Sonderbetriebsvermögens unter Lebenden auf den Todesfall.....	163
3.2.2.4	Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zu Lebzeiten auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft.....	164
3.2.2.5	Einfache Nachfolgeklausel i. V. m. einer Teilungsanordnung oder einem Vorausvermächtnis.....	165

3.2.2.6	Vorausvermächtnis des qualifizierten Nachfolgers hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens.....	167
3.2.2.7	Alleinerbeneinsetzung des qualifizierten Nachfolgers.....	167
3.2.2.8	Wirtschaftliches Eigentum des qualifizierten Nachfolgers am Sonderbetriebsvermögen.....	168
3.2.2.9	Ausschlagung der Erbschaft durch nicht qualifizierte Miterben.....	170
3.2.3	Würdigung der Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung von Entnahmegewinnen bei der Übertragung eines Mitunternehmer- anteils auf einen (qualifizierten) Miterben.....	171
3.3	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbar- wertminimierung bei der Vermeidung von Entnahmegewinnen	172
4	Übernahme der Erbschaft- oder Schenkungsteuer.....	173
5	Gestaltung günstiger erbschaftsteuerlicher Steuerwerte.....	176
5.1	Erbschaftsteuerlich günstige Rechtsformwahl.....	177
5.1.1	Erbschaftsteuerliche Bewertung von Einzelunternehmen, Anteilen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften	179
5.1.1.1	Einzelunternehmen und Anteile an Personengesellschaften.....	179
5.1.1.2	Anteile an Kapitalgesellschaften.....	181
5.1.1.3	Vergleich der Bewertungsverfahren von Einzelunternehmen/ Anteilen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften.....	187
5.1.2	Begünstigung des Erwerbs von Betriebsvermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach §§ 13a, 19a ErbStG.....	189
5.1.3	Nachsteuerregelungen.....	191
5.1.4	Stundungswahlrecht.....	192
5.1.5	Schuldenabzug.....	193
5.1.6	Erbschaftsteuerliche Vorzugsstellung des Einzelunternehmens und der Personengesellschaft.....	193
5.1.7	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwert- minimierung bei erbschaftsteuerlich motivierter Rechtsformwahl.....	195
5.2	Bilanzpolitik zur Minderung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.....	196
5.2.1	Begriff und Ziele der Bilanzpolitik.....	197

5.2.2	Bilanzpolitik und verlängerte Maßgeblichkeit.....	198
5.2.3	Bilanzpolitische Aktionsparameter.....	199
5.2.4	Erbschaftsteuerersparnis durch Minderung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.....	202
5.2.5	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer- barwertminimierung bei Einsatz bilanzpolitischer Maßnahmen.....	204
5.3	Generierung von Betriebsvermögen.....	204
5.3.1	Erbschaftsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen.....	204
5.3.2	Umstrukturierung zugunsten von Betriebsvermögen.....	205
5.3.2.1	Einlage von Wirtschaftsgütern in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, in ein Einzelunternehmen oder in ein Sonderbetriebsvermögen.....	206
5.3.2.2	Bewertung und weitere steuerliche Folgen der Einlage von Wirtschaftsgütern.....	209
5.3.3	Erbschaftsteuerliche Folgen der Generierung von Betriebsvermögen.....	211
5.3.4	Ertragsteuerliche Folgen der Generierung von Betriebsvermögen.....	212
5.3.5	Entscheidungskriterium für die Generierung von Betriebsvermögen durch die Gründung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft.....	216
5.3.6	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbar- wertminimierung bei der Generierung von Betriebsvermögen.....	217
5.4	Mittelbare Schenkung.....	218
5.4.1	Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung.....	219
5.4.2	Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen und mittelbare Anteilszuwendung.....	222
5.4.2.1	Erwerb des Mitunternehmeranteils oder Betriebsvermögens von einem Dritten.....	223
5.4.2.2	Erwerb des Betriebsvermögens oder Mitunternehmeranteils vom Schenker.....	226
5.4.3	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbar- wertminimierung bei mittelbarer Anteilszuwendung in Form einer Personengesellschaftsgründung durch Schenker und Beschenkten.....	230

6	Zeitliche Gestaltung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.....	231
6.1	Erbschaftsteuerlich günstiger Zeitpunkt bei der Gesamtübertragung von Betriebsvermögen.....	232
6.2	Erbschaftsteuerlich günstige zeitliche Verteilung bei Teilübertragungen von Betriebsvermögen.....	235
6.2.1	Zusammenrechnung der Erwerbe nach § 14 ErbStG.....	236
6.2.2	Auftretende Effekte bei Teilübertragungen außerhalb des § 14 ErbStG.....	237
6.3	Erbschaftsteuerbelastung bei zeitlichen Gestaltungen hinsichtlich der Übertragung von Betriebsvermögen.....	239
6.4	Zielbeziehung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuerbarwertminimierung bei zeitlicher Gestaltung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.....	242
7	Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 ErbStG.....	243
Teil 4	Zusammenführung der Aktionsparameter bei Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge.....	247
1	Aktionsparameter bei der Unternehmensnachfolge durch Erbfall und Erbauseinandersetzung.....	247
1.1	Nachfolger als Alleinerbe.....	247
1.2	Vorgesehener Nachfolger als Miterbe.....	249
2	Aktionsparameter bei der Unternehmensnachfolge durch vorweggenommene Erbfolge.....	251
	Zusammenfassung.....	255
	Quellenverzeichnis.....	259