

Unternehmensnachfolge

Vertragsgestaltung, steuerliche Betrachtung (nicht umfassend!)

Teil I Seiten 2 - 7	4 Übersichten
Teil II Seiten 8 - 15	Vertragsgestaltung bzw. Verfahrensablauf beim Verkauf eines Einzelunternehmens
Teil III Seiten 16 - 22	Steuerliche Hinweise zum Verkauf eines Einzelunternehmens
Teil IV Seiten 23 - 30	Vorweggenommene Erbfolge

Verfasser: **Josef Tischler**
Rechtsanwalt und Steuerberater
Fachanwalt für Familienrecht und Steuerrecht
Hauptkanzlei: Pfarrkirchener Str. 3, 94424 Arnstorf
Zweigstelle: Stadtplatz 13, 84347 Pfarrkirchen
www.ra-stb-tischler.de
Email: info@ra-stb-tischler.de

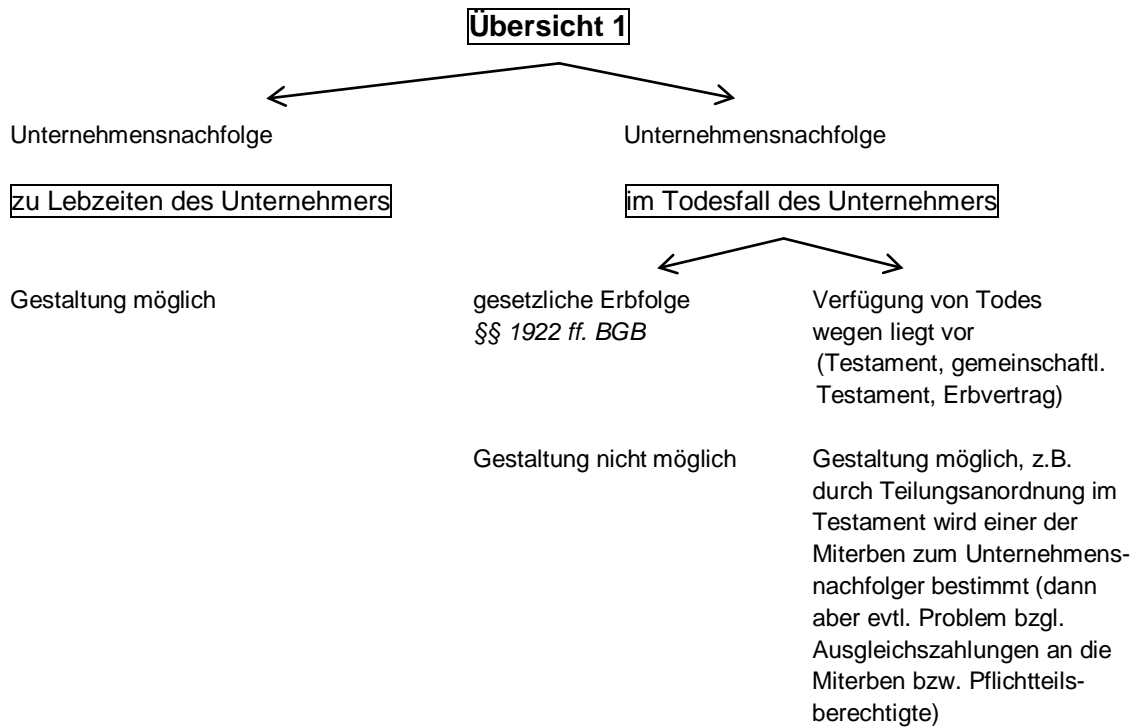
Stand 11/2013

Teil I

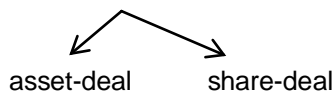
Unternehmensnachfolge

Vertragsgestaltung, steuerliche Betrachtung

Wie kann man die Unternehmensnachfolge(n) eingruppiieren, einteilen?



1. unentgeltliche Übertragung
2. teilentgeltliche Übertragung
3. vollentgeltliche Übertragung, d.h. Verkauf
2 Verkaufsformen



4. Verpachtung
5. Einbringung in eine Stiftung

Zu 1. unentgeltliche Übertragung:

Übertragung, bei der der Empfänger keine Gegenleistungen oder „nur Versorgungsleistungen“ erbringt.

Insbesondere im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge (vgl. BMF-Schreiben vom 11.03.2010 = 4. Rentenerlass). Vereinbart werden häufig Versorgungsleistungen (Altenteilsleistungen). Diese stellen kein Entgelt i.S.d. Einkommensteuerrechts dar, vgl. im Einzelnen noch Teil IV; im Schenkungssteuerrecht wird die Versorgungsleistung, die der Beschenkte erbringt, vom Verkehrswert der Schenkerleistung abgezogen.

Zu 2. teilentgeltliche Übertragung:

Der Erwerber erbringt eine Gegenleistung, diese steht aber nach dem Willen der Parteien in einem Missverhältnis zum tatsächlichen Wert der Zuwendung. Es gibt weder im Einkommensteuerrecht noch im Schenkungssteuerrecht explizite Regelungen.

Bei Übertragung von Betriebsvermögen gilt ertragsteuerlich die Einheitstheorie. Die Übertragung ist als einheitlicher Vorgang zu betrachten (Schmidt, EStG, § 16, Rn. 39): Nur wenn die Gegenleistung den Nettobuchwert (Eigenkapital) übersteigt, entsteht ein Veräußerungsgewinn des Schenkers. Ist die Gegenleistung niedriger als der Buchwert, ist dieser gem. § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG fortzuführen. Der Erwerber hat keine Anschaffungskosten, beim Veräußerer entsteht kein Verlust, es werden keine stillen Reserven aufgedeckt.

Bei der Schenkungssteuer wird die Gegenleistung des Beschenkten vom Verkehrswert der Schenkerleistung abgezogen, nur der Rest wird steuerpflichtig erworben.

Zu 3. vollentgeltliche Übertragung:

Hier sind die Werte von Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Grundsätzen gegeneinander abgewogen, es liegt ein Verkauf vor.

asset-deal (z.B. bei Einzelunternehmen):

- Verkauf der einzelnen Vermögensgegenstände.
- Hoher vertraglicher Aufwand
- Es kann genaue Auflistung erfolgen, was verkauft und was nicht verkauft wird
- In steuerlicher Hinsicht entsteht Abschreibungspotential für den Käufer
- Notarkosten evtl. hoch, z.B. bei mehreren Grundstücksübertragungen

share-deal (z.B. bei GmbH's):

- Verkauf von Gesellschaftsanteilen
- Die Eigentumsverhältnisse bleiben gleich, bei Verkauf von 100 % der Anteile an einer X-GmbH bleibt diese X-GmbH auch erhalten, nur der Gesellschafter wird „ausgetauscht“

Zu 4. Verpachtung:

Für den Verpächter besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der steuerlichen Behandlung (Schmidt, EStG, § 16, Rn. 690).

- Er wählt Betriebsaufgabe, die verpachteten Wirtschaftsgüter werden grundsätzlich Privatvermögen, es entsteht ein Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 3 EStG). In der Folgezeit liegen Einkünfte aus Vermietung vor.
- Es wird keine Betriebsaufgabe erklärt, damit gilt der bisherige Betrieb als fortbestehend. Die Verpachtungseinkünfte sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Zu 5. Stiftung:

Die wesentlichen Grundgedanken, die zur Gründung einer Stiftung führen sind:

- Vermögen/Unternehmen wird generationsübergreifend gebündelt, also einer Zersplitterung vorgebeugt
- Abkömmlinge evtl. ungeeignet zur Unternehmensnachfolge
- Förderung gemeinnütziger Zwecke
- Stifter will sich „verewigen“

Zu unterscheiden sind



Selbständige gemeinnützige Stiftung
des Privatrechts

Eignet sich für vermögende Bürger, die eine eigene Stiftungsorganisation wünschen und mit einer Stiftungsaufsicht durch den Staat einverstanden sind. Die Gründung der Stiftung eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs nach § 10b EStG bis zu 1 Mio., bei Ehegatten bis 2 Mio., zu verteilen auf 10 Jahre.

Der Stifter gibt sein Vermögen unwiderruflich aus der Hand.

Hintergrund ist oft, dass steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO (wissenschaftlich/kulturelle Projekte) gefördert und unterstützt werden sollen.

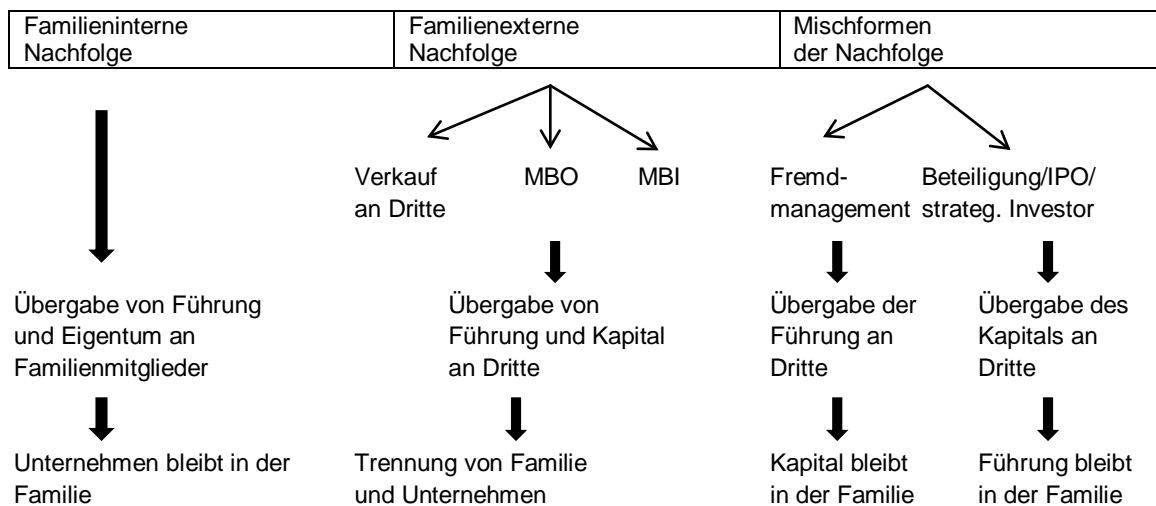
Unternehmerische Familienstiftung

Der Unternehmer will verhindern, dass das Unternehmen durch weitere Erbgänge oder Verkäufe zersplittert wird. Zweck ist Begünstigung der Stifterfamilie. Steuerliche Privilegien sind weitgehend ausgeschlossen. Der Übergang des Vermögens auf die Familienstiftung löst Erbschafts- oder Schenkungssteuer aus. Das Stiftungsvermögen unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre der Erbschaftssteuer, es wird also fiktiv ein Generationswechsel unterstellt. Soweit Betriebsvermögen vorliegt, greifen aber Begünstigungsvorschriften §§ 13a, b ErbStG

Übersicht 2

Unterscheidung bei Familienunternehmen, danach, ob das Unternehmen in der Familie verbleibt oder nicht (nicht einzelnen Varianten sind auch in anderen Übersichten enthalten, hier, in der Übersicht 2, erfolgt die Betrachtung nur unter einem Blickwinkel).

Nachfolgeregelung/Nachfolgevarianten bei Familienunternehmen



Anmerkungen:

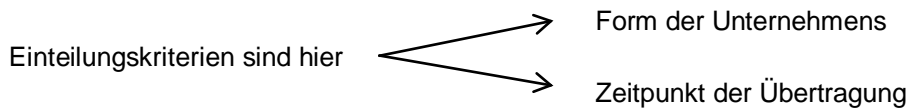
MBO: = management buy out, Vertreter/Mitarbeiter des Unternehmens erwerben das eigene Unternehmen, Vorteil: Käufer kennen das Unternehmen schon bzw. der Verkäufer kennt den Käufer kann dessen Qualität abschätzen.

MBI: = management buy in, Unternehmen wird durch ein externes Management übernommen, kommt z.B. dann zustande, wenn ein externes Management der Überzeugung ist, dass das Unternehmen derzeit schlecht geführt wird.

IPO: = initial public offer, bedeutet, dass sich ein Unternehmen in seiner Außendarstellung und Informationspolitik einer breiteren Öffentlichkeit öffnet. Das Unternehmen ist bereit, in seinem (eher geschlossenen) bisherigen Eigentumskreis eine Vielzahl neuer Gesellschafter (Aktionäre) aufzunehmen. Vorteil ist, dass der bisherige Eigentümer auch weiter Anteilseigner bzw. Mehrheitseigner bleiben kann. Beispiel für IPO: Börsengang, insbesondere für Unternehmen mit mehr als 30 bis 50 Mio. Jahresumsatz.

Stiftung: Wäre als weitere Nachfolgevariante noch zu erwähnen.

Übersicht 3



Übertragung von

Einzelunternehmen	Anteilen an Personengesellschaften	Anteilen an Kapitalgesellschaften
zu Lebzeiten	zu Lebzeiten	zu Lebzeiten
im Todesfall	im Todesfall	im Todesfall

Anmerkung:

Zivilrechtlich und handelsrechtlich sind Anteile an Personengesellschaften eigenständige Vermögensgegenstände, die vergleichbar den Anteilen an Kapitalgesellschaften selbständig übertragen werden können. **Steuerlich** wird demgegenüber kein Gesellschaftsanteil übertragen, sondern unmittelbar die einzelnen bilanzierten und nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, soweit sie dem veräußernden Gesellschafter zuzurechnen sind. Damit ist die Übertragung steuerlich wie Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter der Gesellschafter zu behandeln. Dieser unterschiedlichen Betrachtungsweise liegt die steuerliche Besonderheit zugrunde, dass Personengesellschafter ertragsteuerlich, also für Zwecke der Einkommensteuer keine eigenen Steuersubjekte sind, sondern das Einkommen der Gesellschaft vielmehr direkt den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist. In der Praxis erfolgt hierzu eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte.

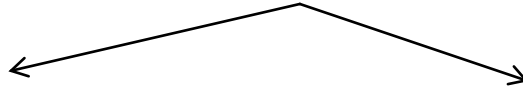
Bei Übertragung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften ist unbedingt **Abstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag** vorzunehmen. Es macht z.B. keinen Sinn, wenn im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist, dass Anteile nur an Abkömmlinge übergeben werden dürfen, der Unternehmer dann aber in einem Testament seine Ehefrau zur Alleinerbin einsetzt (Grundsatz: Gesellschaftsrecht geht vor Erbrecht).

Der Todesfall eines Gesellschafters in der Personengesellschaft kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden:

- Fortsetzungsregelung: Gesellschaft wird mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt; Erben haben nur Abfindungsanspruch
- einfache Nachfolgeregelung: Alle Erben rücken im Verhältnis ihrer Erbquote in die Gesellschafterstellung ein
- qualifizierte Nachfolgeregelung: Gesellschaft wird nach dem Tod eines Gesellschafters nur mit einem bestimmten Erben fortgesetzt
- Eintrittsregelung: Gesellschaftsrechtliche Vereinbarung, bei der für einen Erben oder für alle Erben oder für einen Dritten ein Recht zum Eintritt in die Gesellschaft vorgesehen wird

Übersicht 4

Unternehmen wird übertragen



im Ganzen auf den Nachfolger

teilweise, z.B. dadurch, dass der Unternehmer als Mitgesellschafter in das Unternehmen unentgeltlich oder gegen Entgelt in das Unternehmen einsteigt.

Häufig: Freiberufler gründet mit einem Sohn eine GbR oder Partnerschaftsgesellschaft

Teil II

Vertragsgestaltung bzw. Verfahrensablauf beim Verkauf eines Einzelunternehmens

1. Auf Verkäuferseite ist die Entscheidung gefallen, das Unternehmen zu verkaufen. Gründe hierfür mögen sein:
 - Fortgeschrittenes Alter
 - Übertragung auf Familienangehörige findet nicht statt, da solche entweder nicht vorhanden oder auch nicht geeignet oder nicht motiviert sind.

Dem Verkäufer wird es neben einem guten Verkaufspreis darauf ankommen, **möglichst frühzeitig Transaktionssicherheit** zu erlangen, nur dann besteht Bereitschaft, den potentiellen Käufern Einblick in das Unternehmen zu geben. Auf Seiten des Käufers besteht natürlich Interesse an einem **möglichst niedrigen Preis für ein ertrags- und substanzstarkes Unternehmen**; wichtig ist für ihn auch, das Unternehmen zu analysieren, um sich sicher zu sein, den richtigen Kauf vorzunehmen. Üblicherweise wird auch davon ausgegangen werden können, dass neben Eigenkapital auch Fremdkapital für den Kauf erforderlich ist. Frühzeitig wird sich daher der Käufer bzgl. der Finanzierungsfragen mit potentiellen Geldgebern (Banken) absprechen.

2. Ist der Verkaufsentschluss gefasst, erfolgt der **Verkauf des Einzelunternehmens** grundsätzlich in der Form des **asset-deals**.

D.h., es werden sämtliche Vermögensgegenstände (assets) des Unternehmens einzeln auf den Käufer übertragen, sowohl die Aktiv- als auch die Passivposten. Alle Gegenstände, Rechte und Pflichten sind individuell zu erfassen und zu übertragen. Dies ist notwendig, weil nach dem im Sachenrecht des BGB geltenden Bestimmtheitsgrundsatz die Übertragung von Rechten und Pflichten nur dann wirksam ist, wenn die übertragenen Rechte und Pflichten hinreichend bestimmt sind (*vgl. Palandt, BGB 2013, § 930, Rn. 2 ff.*).

Die im Rahmen des Unternehmenskaufs zu übertragenden **beweglichen Sachen** sollten nach Möglichkeit konkret bezeichnet werden. Bei Sachgesamtheiten (z.B. Warenlager, Büromaterial usw.) genügt die Sammelbezeichnung, wenn dadurch die einzelnen Sachen klar erkennbar und abgrenzbar sind. Soweit einzelne Sachen nicht im Eigentum des Käufers stehen, weil sie nur unter Eigentumsvorbehalt gekauft wurden, ist das dem Verkäufer des Unternehmens zustehende Anwartschaftsrecht auf Eigentumsübertragung wie das Eigentum auf den Käufer zu übertragen.

Werden **Grundstücke** übertragen oder grundstücksgleiche Rechte (Erbbaurecht!), müssen diese natürlich genau bezeichnet werden (Gemarkung, Flst.Nr., Adressen) und der Unternehmenskaufvertrag bedarf insgesamt der notariellen Beurkundung.

Die **Forderungen des Unternehmens** sind gem. §§ 398 ff. BGB an den Käufer zu übertragen.

Bei der Übertragung von gewerblichen Schutzrechten (Urheber- und Markenrechte, Patente, Gebrauchsmuster) sind die damit zusammenhängenden Besonderheiten zu beachten.

So ist zwar das **Urheberrecht** als solches nicht übertragbar, dem Erwerber können aber Nutzungsrechte eingeräumt werden.

Zum Geschäftsbetrieb gehörende **Marken** (Zeichen, Wörter, Zahlen, Form einer Ware, also Eigenschaften, die die Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von demjenigen anderer Unternehmen unterscheidet) gehen automatisch auf den Erwerber über, doch ist es ratsam, den Rechtswechsel ausdrücklich zu vereinbaren und im Markenregister eintragen zu lassen.

Bei den **bestehenden Verträgen** (Kunden- und Lieferverträgen, Miet- und Leasingverträgen, Lizenzverträge usw.) ist zu beachten, dass ggf. die Zustimmung des jeweiligen Vertragspartners erforderlich ist. Notwendig ist insoweit also eine Vertragsübernahme, die meist als dreiseitiges Rechtsgeschäft zwischen Käufer, Verkäufer und Vertragspartner auszugestaltet ist.

Bei den **Verbindlichkeiten** ist es regelmäßig notwendig, dass der Gläubiger zustimmt, § 415 BGB, wird die Schuldübernahme von dem Dritten mit dem Schuldner vereinbart, so hängt deren Wirksamkeit von der Genehmigung des Gläubigers ab.

3. Ein **typischer Verfahrensablauf bei den Kaufvertragsverhandlungen** lässt sich im Überblick wie folgt darstellen:

- Veräußerungsabsicht besteht (a)
- Der Verkäufer plant mit Hilfe von eigenen Mitarbeitern den Ablauf des Verkaufs bzw. man zieht einen externen Berater zur Mithilfe heran (b)
- Erstellen eines Informations-Memorandums (c)
- Verhandlungen mit wahren Interessenten (Short-List-Kandidaten) (d)
- Vertragsverhandlungen mit dem Hauptinteressenten (e)
 - Vertraulichkeitserklärung
 - letter of intent (LOI)
- Due Diligence-Prüfung durch den Käufer (f)
- weitere intensive Vertragsverhandlungen (g)
- signing (g)
- Closing, bestehend aus der Übertragung des Zielunternehmens und der Zahlung des Kaufpreises (g)
- Überleitung
- Transaktionsdauer je nach Größe des Unternehmens 3 - 9 Monate

Hierzu im Einzelnen noch folgende Ausführungen:

- (a) **Nachdem Verkaufsabsicht besteht**, ist der Verkauf vorzubereiten, es ist u.a. zu entscheiden, ob das gesamte Unternehmen oder evtl. auch nur Teile davon veräußert werden. Der Verkauf von Geschäftsanteilen juristischer Personen (GmbH, AG) ist in der Praxis schneller und reibungsloser abzuwickeln als der Verkauf und die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaft (OHG, KG); evtl. ist insoweit eine vorherige Umwandlung durchzuführen. Vor den Vertragsverhandlungen ist auch abzuklären, ob in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht ein Verkauf durchgeführt werden kann und hierbei sind evtl. Zustimmungserfordernisse, die im Gesellschaftsvertrag enthalten sind, zu beachten.
- (b) Für den Verkäufer stellt sich die Frage, welche potentiellen Käufer in Betracht kommen, mit welchen potentiellen Käufern Kontakt aufgenommen werden kann. Auch ist darüber zu entscheiden, ob der Verkauf durch Einbindung des **eigenen Managements** erfolgt. Hier wäre dann daran zu denken, das eigene Personal z.B. dadurch positiv zu stimmen, indem eine Incentivierung abgeschlossen wird. D.h., das eigene Management bzw. das Verkaufsteam

erhalten eine am Verkaufsergebnis orientierte Vergütung. Hier wird zum Teil auch professionelle Hilfe durch **externe Berater** in Anspruch genommen (Unternehmensmakler).

Vorteil ist, dass Berater

- ihre Netzwerke nutzen können
- erforderliche Fachkenntnisse besitzen
- auch auf Käuferseite in der Regel ein erhöhtes Vertrauen erwecken

Die Berater werden Wert darauf legen, dass sie exklusiv die Verhandlungen führen können. Zu empfehlen sind Honorarvereinbarungen, es sind verschiedene Vergütungsmethoden denkbar.

- Stundensatz
- Festpreis
- Kombination aus Festpreis und Erfolgshonorar

- (c) Von Verkäuferseite bzw. vom in Anspruch genommenen Berater wird in der Regel aus den zum Unternehmen vorliegenden Informationen inkl. der wirtschaftlichen eine **Informationsbroschüre (teaser, story, Info-Memorandum)** erstellt. Das Unternehmen ist hier noch anonym. Der potentielle Käufer wird gebeten, aufgrund der Infobroschüre ein unverbindliches Angebot (ohne Rechtsbindung!) abzugeben.

Die Informationsbroschüre besteht also aus folgenden Unterpunkten:

- besondere Investitionsgründe, was könnte den Käufer zu einem Ankauf motivieren?
- Angaben zum Verkaufsgrund
- Angaben zur Transaktionsstruktur (asset-deal oder share-deal)
- Angaben zur Unternehmensstruktur
- Beschreibung des Produktionsverfahrens oder der Produkte bzw. Dienstleistungen des Unternehmens
- Schwerpunkte der Unternehmenstätigkeit (ggf. anhand von Umsatzanteilen)
- Markposition, Wettbewerbslage
- Lieferanten- und Kundenstruktur, Grad der Abhängigkeiten, bestehende Verträge
- Angaben zum Management und Personal
- öffentliche Kennziffern/Unternehmenszahlen aus der Vergangenheit, z.B. Umsatz, Gewinn
- Aussichten für die Zukunft/Entwicklungspotential
- aktuelle Rechtsstreitigkeiten, Haftungsrisiken und ähnliche Umstände

Die Info-Broschüre soll den potentiellen Käufer in die Lage versetzen, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens zu überblicken und darauf aufbauend, eine zumindest grobe Kaufpreisvorstellung abzugeben. Der Käufer macht in der Regel hier ein unverbindliches Angebot.

- (d) **Das sich anschließende Auswahlverfahren führt zu einer Short-List**, in der Regel werden hier wohl 3 bis max. 4 Interessenten in Betracht kommen. Mit diesen Short-List-Kandidaten erfolgen dann erste Verhandlungen.
- (e) Sind erste Vorgespräche erfolgreich verlaufen und gibt es **einen** Interessenten (preferred bidder), der ernsthaft Interesse bekundet, wird zweierlei stattfinden.

→ **Abschluss einer Vertraulichkeitserklärung (non Disclosure Agreement, NDA)**

Inhalt: Definition der vertraulichen Informationen
Weitergabe der Informationen nur an bestimmte Personen
Verwertungsverbot
Herausgabe vertraulicher Unterlagen bei Scheitern der Verhandlungen
Vertragsstrafe bei Verletzungen

und

→ **Abschluss eines letter of intent (LOI)**

Inhalt: Zusammenfassung der bisherigen Gesprächsergebnisse
evtl. Fixierung des Kaufpreises bzw. Kaufpreisteile
Angabe des Stichtags der Übertragung
es wird der weitere Verhandlungsablauf vereinbart

Der LOI ist gesetzlich nicht geregelt, es gibt verschiedene Varianten.

Grundsätzlich zwingt der LOI nicht zum Abschluss eines Kaufvertrags, auch wenn im LOI Vereinbarungen über gewisse Punkte festgehalten sind, ergibt sich **keine Bindungswirkung** (vgl. § 154 Abs. 1 BGB). Er ist aber doch zumindest von psychologischer Bedeutung, da er eine Vertrauensbasis für die Verhandlungen schafft.

*Der letter of intent ist abzugrenzen zum **Vorvertrag**. Der Vorvertrag ist rechtlich bindend und begründet grundsätzlich den Anspruch auf Abschluss eines Hauptvertrages (vgl. Palandt, BGB, vor § 145, Rn. 19).*

Ein verbindlicher Vorvertrag kann sinnvoll sein, wenn dem Abschluss des Hauptvertrages noch tatsächliche oder rechtliche Hindernisse entgegenstehen.

*Abgrenzung zum **Optionsrecht** (vgl. Palandt, BGB, vor § 145, Rn. 23): Das Optionsrecht unterscheidet sich vom Vorvertrag dadurch, dass es keinen schuldrechtlichen Anspruch auf Abschluss des Hauptvertrages gibt, sondern ein Gestaltungsrecht begründet. Eine der Parteien hat es in der Hand, den Vertrag durch einseitige Erklärung zustande kommen zu lassen (findet man in der Praxis häufig bei Verlängerungsoptionen).*

Muster eines LOI:

Betreff: letter of intent im Rahmen der Verhandlungen über den Kauf der X GmbH

Sehr geehrter Herr X,

unter Bezugnahme auf unsere in oben angeführter Sache bislang geführten Gespräche vom 12.04.2013 und 30.04.2013 bestätigen wir hiermit unsere Absicht:

- 1. Sämtliche Geschäftsanteile an der Beispiel GmbH mit Wirkung zum 01.11.2013 zu erwerben.*
- 2. Als Kaufpreis gehen wir von einem Betrag zwischen 300.000,00 € und 350.000,00 € für sämtliche Gesellschaftsanteile aus, wobei wir ein Reinvermögen der Zielgesellschaft i.H.v. 275.000,00 € angesetzt haben. Bei einem abweichenden Reinvermögen ändert sich der Kaufpreis entsprechend.*
- 3. Die Verhandlungen sollen bis zum 15.11.2013 abgeschlossen werden. Unmittelbar im Anschluss sollen die Geschäftsanteile übertragen werden, unter der Voraussetzung, dass bis dahin*
 - a) die Transaktion, soweit diese erforderlich ist, durch die zuständigen Kartellbehörden genehmigt worden ist*

und

 - b) die Grundstücke, Hauptstr. 4 - 12 in A-Stadt, die im Eigentum der Beispiel-GmbH stehen, an uns übereignet werden.*
- 4. Für einen noch zu bestimmenden Zeitraum im Juli oder August 2013 wird uns für insgesamt 10 Arbeitstage Einblick in alle wesentlichen Unterlagen der Gesellschaft gewährt, damit diesseits die für uns für erforderlich gehaltene Due Diligence-Prüfung durchgeführt werden kann.*
- 5. Folgende Vereinbarungen soll der Vertrag, vorbehaltlich anderslautender Vereinbarungen in den kommenden Verhandlungen, enthalten:*
 - a) Es wird eine Stichtagsbilanz auf den Tag der Übertragung der Gesellschaftsanteile erstellt.*

- b) Der Vertrag enthält die beim Unternehmenskauf üblichen Garantien, Haftungs- und Gewährleistungsklauseln. Es wird ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot des Verkäufers für die Dauer von 3 Jahren vereinbart.
- c) Alle derzeit beschäftigten 330 Arbeitnehmer gehen mit über. Wir verpflichten uns, innerhalb eines Jahres nach Übertragung der Gesellschaftsanteile auf betriebsbedingte Kündigungen zu verzichten.
6. Bis zum 31.10.2013 führen Sie keine Verhandlungen oder sonstigen Gespräche über den Verkauf von Gesellschaftsanteilen an der Beispiel-GmbH mit anderen Interessenten, sofern wir dem nicht ausdrücklich zustimmen. Für den Fall der Zuwiderhandlung ist eine Vertragsstrafe zu bezahlen i.H.v. 10.000,00 €.
7. Rechtlich bindend ist ausschließlich Ziffer 6. dieser Vereinbarung. Alle üblichen Abreden sind lediglich Absichtserklärungen. Aus der Verletzung der Absichtserklärungen resultieren keinerlei gegenseitigen Ansprüche, auch nicht aus Verschulden bei Vertragsverhandlungen. Die §§ 311 Abs. 2, 241 Abs. 2 und 280 BGB finden insoweit keine Anwendung. Gerichtsstand für evtl. Auseinandersetzungen ist Landshut. Es gilt deutsches Recht.

Datum,

Unterschrift Kaufinteressent

Datum,

Unterschrift Verkäufer

(f) **Due Diligence-Prüfungen durch den Käufer.**

Diese erfolgen, soweit dem Käufer die dafür geeigneten Unterlagen vorliegen.

Der Begriff Due Diligence kommt aus dem anglo-amerikanischen Rechtskreis und bedeutet **sorgfältige Überprüfung des Istzustandes eines Unternehmens**. Sie dient der realistischen Risikoeinschätzung, sie ist Grundlage für die Kaufpreisermittlung.

Eine rechtliche Verpflichtung des Käufers besteht grundsätzlich nicht, deshalb ist es so, dass der Käufer in aller Regel nicht grob fahrlässig handelt, wenn er die Prüfung unterlässt. Damit sind auch Ansprüche gegen den Verkäufer bei später auftretenden Mängeln nicht ausgeschlossen.

Trotzdem: Eine Due Diligence-Prüfung ist heute bei Unternehmenstransaktionen **Standard**.

In welchem **Umfang** die Due Diligence stattfindet, hängt ab vom Informationsverlangen des Käufers und von der Größe des verkauften Unternehmens.

Die Due Diligence wird von einem kompetenten Mitarbeiterstab oder von externen Beratern (Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) durchgeführt.

Prüfungspunkte sind

- Geschäftsmodell
- Kundenbeziehungen
- organisatorische Abläufe
- Schwachpunkte des Unternehmens
- Verträge mit Kunden, Lieferanten, sonstigen Personen
- steuerliche Situation, insbesondere Jahresabschlüsse, Betriebsprüfungsberichte

Werden Problembereiche entdeckt, führt dies dazu, dass der Verkäufer den Kaufpreis drücken möchte, insoweit entsteht also ein Nachteil für den Verkäufer.

Aber es kann durchaus auch für den Verkäufer vorteilhaft sein, wenn der Käufer die Due Diligence-Prüfungen durchführt: Umstände nämlich, die ein Käufer vor Abschluss des Kaufvertrages kennt oder kennen müsste, können von ihm später nicht dazu verwendet werden, eine arglistige Täuschung (§ 123 BGB), eine sittenwidrige Schädigung (§ 826 BGB) oder Gewährleistungsansprüche (§ 442 BGB) gegen den Verkäufer geltend zu machen.

Also: Es kann dem Verkäufer durchaus nutzen, wenn der Käufer möglichst viele Umstände in der Due Diligence-Prüfung erfährt oder bei entsprechender sorgfältiger Prüfung der zur Einsicht vorgelegten Unterlagen hätte ersehen können!

- (g) Nach weiteren intensiven Vertragsverhandlungen schließt sich, Einigkeit vorausgesetzt, das Unterzeichnen des Vertrags an (**signing**) und dann anschließend die **Vertragserfüllung (closing)**.

Muster Kaufvertrag (asset-Deal bei einem Einzelunternehmen):

*Unternehmenskaufvertrag
zwischen
Herrn A (nachfolgend Verkäufer)
und
Frau B (nachfolgend Käuferin)*

Vorbemerkung:

1. Der Verkäufer betreibt in München ein Unternehmen unter der Firma „Computer- und Softwareberatung e.K.“ (nachfolgend das Unternehmen).
Zu dem Unternehmen gehören insgesamt 5 Einzelhandelsfilialen, die in Anlage 1 aufgeführt sind. Der Filiale in der Hauptstr. 3 sind Büroräume und ein Lager angeschlossen (sämtliche Filialen, die Büroräume und das Lager werden nachfolgend zusammen Geschäftsräume genannt).
Die Käuferin beabsichtigt, dem Verkäufer das Unternehmen unter Übernahme aller Vermögenswerte abzukufen. Eine Übernahme von Verbindlichkeiten und Verträgen soll nur erfolgen, soweit dies in diesem Vertrag ausdrücklich erwähnt ist.
2. Anlage 2 enthält ein Bestandsverzeichnis aller beweglichen Sachen, die zum Anlage- und Umlaufvermögen des Unternehmens am Tag der Vertragsunterzeichnung gehören.
3. Anlage 3 enthält sämtlichen offenen Forderungen des Unternehmens am heutigen Tag, des Weiteren sämtliche Verbindlichkeiten.
4. Anlage 4 enthält die Lizenzen, Marken und sonstigen gewerblichen Schutzrechte.
5. Betriebsbezogene Verträge des Verkäufers sind in Anlage 5 enthalten.
6. Anlage 6 Verbindlichkeiten des Verkäufers.

§ 1 Übertragung beweglicher Sachen:

1. Die Parteien sind sich darüber einig, dass folgende Vermögenswerte/Wirtschaftsgüter in das Eigentum der Käuferin übergehen:
sämtliche beweglichen Sachen, die im Bestandsverzeichnis (Anlage 2) genannt sind.
sämtliche sonstigen in den Geschäftsräumen am Stichtag befindlichen beweglichen Stoffe (insbesondere Vorräte, Waren, Hilfs- und Betriebsstoffe, Büromaterialien, Einrichtungsgegenstände, EDV-Anlagen), auch wenn sie in Anlage 2 nicht genannt sind.
2. Die Parteien sind sich darüber einig, dass die in Abs. 1 genannten Gegenstände am Stichtag in das unbelastete Alleineigentum der Käuferin übergehen. Soweit die in Absatz 1 genannten Gegenstände nicht im Alleineigentum des Verkäufers stehen, werden alle sonstigen Rechte des Verkäufers aus und im Zusammenhang mit den Gegenständen auf die Käuferin übertragen. Stehen einzelne Gegenstände unter Eigentumsvorbehalt oder im Sicherungseigentum eines Dritten, werden die entsprechenden Anwartschaftsrechte übertragen.

§ 2 Forderungsabtretungen:

Der Verkäufer tritt an die Käuferin hiermit sämtliche Forderungen, die im Forderungsverzeichnis (Anlage 3) genannt sind, aufschiebend bedingt auf den Stichtag an die dies annehmende Käuferin ab.

§ 3 Gewerbliche Schutzrechte:

Der Verkäufer überträgt hiermit mit Wirkung zum Stichtag an die Käuferin die in Anlage 4 genannten Lizenzen, Marken und sonstigen gewerblichen Schutzrechte.

§ 4 Übernahme von Verträgen:

1. Die Käuferin übernimmt zum Stichtag ausschließlich die in Anlage 5 genannten Verträge mit allen Rechten und Pflichten, insbesondere den sich aus diesen Verträgen ergebenden Auftragsbestand.
2. Alle Verträge, die nicht unter Abs. 1. fallen, verbleiben beim Verkäufer.
3. Die Vermieter der Geschäftsräume haben einer Vertragsübernahme bereits zugestimmt. Im Übrigen werden die Vertragsparteien unverzüglich nach dem Stichtag die jeweiligen Vertragspartner auffordern, einer Vertragsübernahme zuzustimmen und den Verkäufer aus der Schuldhaftung zu entlassen.
4. Soweit eine Zustimmung der Vertragspartner nicht erfolgt, wird der Verkäufer weiterhin Partei der betreffenden Verträge sein, jedoch für Rechnung und im Auftrag des Käuferin. Weisungen der Käuferin in Bezug auf diese Vertragsverhältnisse hat er zu beachten. Für die Käuferin im Rahmen der Vertragsabwicklung vereinnahmte Gelder tritt der Verkäufer bereits jetzt an die Käuferin ab.

§ 5 Keine Firmenübernahme, Übernahme von Verbindlichkeiten:

1. Die Käuferin wird die bisherige Firma des Unternehmens nicht fortführen. Sie wird vielmehr das Unternehmen bei der Übernahme umbenennen. Die erforderlichen Handelsregisteranmeldungen werden die Parteien unverzüglich veranlassen.
2. Die Käuferin übernimmt vom Verkäufer ausschließlich die in Anlage 6 genannten Verbindlichkeiten. Insoweit stellt sie den Verkäufer frei und wird ihn schad- und klaglos halten. Eine Freistellung des Verkäufers im Außenverhältnis soll nicht erfolgen.
3. Soweit die Käuferin, gleichviel aus welchem Rechtsgrund, für Verbindlichkeiten des Unternehmens haftbar gemacht werden kann, die vor dem Stichtag begründet worden sind und die in Anlage nicht genannt sind, stellt der Verkäufer die Käuferin von allen entsprechenden Verbindlichkeiten frei und wird sie schad- und klaglos halten. Dies gilt insbesondere für eine Haftung aus § 75 AO.

§ 6 Übergang von Arbeitsverhältnissen:

1. Das Unternehmen beschäftigt insgesamt 25 Angestellte. Die Käuferin wünscht, diese vollständig zu übernehmen. Die Arbeitsverträge sind der Käuferin im Einzelnen bekannt. Eine betriebliche Altersversorgung besteht nicht. Eine tarifvertragliche Bindung besteht ebenfalls nicht.
2. Den Parteien ist bekannt, dass die Arbeitsverhältnisse der Arbeitnehmer kraft Gesetzes, nämlich kraft § 613a BGB auf die Käuferin übergehen.

§ 7 Stichtag, Kaufpreis:

1. Die Übernahme soll dinglich und wirtschaftlich am 01.07.2013, 0.00 Uhr, dem Stichtag, erfolgen.
2. Der Kaufpreis für das Unternehmen beträgt 700.000,00 €. Es handelt sich um einen Festpreis. Der Kaufpreis unterliegt nicht der Umsatzsteuer, es liegt eine Geschäftsveräußerung im ganzen i.S.d. UStR vor. Eine Option zur Umsatzsteuer wird nicht gewünscht. Falls wider Erwarten doch Umsatzsteuer anfällt, so versteht sich der Kaufpreis zuzüglich Umsatzsteuer.
3. Der Kaufpreis ist spätestens am 01.07.2013 auf das Konto des Verkäufers zu zahlen. Zahlt die Käuferin bis zum Stichtag nicht, gerät sie ohne Mahnung in Verzug.

§ 8 Zustand des Unternehmens/Gewährleistungsvereinbarungen:

1. Der Veräußerer sichert dem Käufer zu, dass die nachfolgenden Angaben zutreffen und richtig sind. Alle in diesem § 8 enthaltenen Zusicherungen sind selbständige Vereinbarungen i.S.d. § 311 Abs. 1 BGB, d.h., Gewährleistungen eigener Art, deren Verletzung kein Verschulden seitens des Veräußerers voraussetzt. Alle Gewährleistungen dieses Vertrags sind keine Garantien bzw. Beschaffenheitsvereinbarungen i.S.d. §§ 434, 443, 444 BGB, das gesetzliche Gewährleistungsrecht des BGB soll ausgeschlossen sein.
Alle Haftungsvereinbarungen beziehen sich auf den Zeitpunkt des Vollzugs, soweit nicht ausdrücklich anderen angegeben ist.
Der Veräußerer hat den Handelsbetrieb seit dem 01.01.2005 bis zum Zeitpunkt des Vollzugs ordnungsgemäß geführt.

Alle verkauften Aktiva gehen zu vollem Eigentum, frei von Rechten Dritter, zum Zeitpunkt des Vollzugs, auf den Erwerber über, soweit nicht ausdrücklich Anwartschaftsrechte übertragen worden sind.

Die bestehenden Mietverträge gem. Anlage 5 sind wirksam und nicht gekündigt. Der Veräußerer hat seine Verpflichtungen daraus vollständig und richtig erfüllt. Es bestehen keine gerichtlichen oder außergerichtlichen Streitigkeiten.

Der Handelsbetrieb hat alle zur Fortsetzung seines Betriebs durch den Erwerber erforderlichen Genehmigungen. Im Zusammenhang mit diesen Genehmigungen bestehen weder gerichtliche noch außergerichtliche Streitigkeit.

Die Jahresabschlüsse des Veräußerers, die im Rahmen der Kaufvertragsverhandlungen vorgelegt wurden, sind nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung unter Wahrung der Bilanzierungs- und Bewertungstetigkeit erstellt. Aktiv- und Passivposten sind vollständig erfasst worden.

Der Veräußerer unterhält keine Vereinbarungen mit Dritten, aufgrund derer Lieferungen von Handelsware zu bestimmten Preisen oder zu bestimmten Bedingungen zu tätigen sind.

2. Rechtsfolgen:

Bei jeder Verletzung der vorstehenden Haftungsvereinbarungen gem. Ziffer 1. hat der Veräußerer den Erwerber so zu stellen, wie er stünde, wenn die Haftungsvereinbarung zuträfe. Erforderlichenfalls ist der entsprechende Betrag in Geld zu zahlen, höchstens jedoch ein Betrag in Höhe des Kaufpreises. Im Übrigen sind Rücktritt oder Wandlung ausgeschlossen. Der Zahlungsanspruch ist ausgeschlossen, wenn er bzgl. einer verletzten Haftungsvereinbarung 3.000,00 € nicht übersteigt.

Alle Ansprüche des Erwerbers gem. diesem § 8 sind ausgeschlossen, wenn sie nicht bis zum Ablauf von 2 Jahren nach dem Zeitpunkt des Vollzugs schriftlich substantiiert geltend gemacht werden.

Jede sonstige Verpflichtung des Veräußerers gegenüber dem Erwerber aufgrund Sach- oder Rechtsmängelhaftung, insbesondere etwaige im BGB gesetzliche Gewährleistungsansprüche, Verschulden vor oder bei Vertragsschluss, positiver Forderungsverletzung oder einem anderen Rechtsgrund bzgl. der Eigenschaften oder des wirtschaftlichen Werts des Unternehmens ist ausgeschlossen, gleich aus welchem rechtlichen oder tatsächlichen Grund, ob bekannt oder erkennbar oder nicht.

§ 9 Wettbewerbsverbot:

Der Verkäufer verpflichtet sich, für die Dauer von 2 Jahren nach dem Stichtag weder ein zu dem verkauften Unternehmen in Wettbewerb stehendes Unternehmen zu betreiben, noch sich an einem solchen Unternehmen zu beteiligen.

Das Wettbewerbsverbot ist auf das Gebiet des Bundeslandes Bayern beschränkt.

Für jeden Fall der Zuwiderhandlung ist der Verkäufer verpflichtet, eine verschuldensunabhängige Vertragsstrafe i.H.v. 40.000,00 € zu zahlen. Die Geltendmachung eines tatsächlichen höheren Schadens bleibt zulässig.

§ 10 Schlussbestimmungen, Kosten dieser Vereinbarung

Teil III

Steuerliche Hinweise zum Verkauf eines Einzelunternehmens

Beim Verkauf eines Einzelunternehmens wird es auf Seiten des Verkäufers in der Regel zu einem Veräußerungsgewinn kommen.

Die maßgeblichen Vorschriften hierzu sind die §§ 16, 34 EStG; Gewerbesteuer fällt nicht an.

§ 16 EStG Veräußerung des Betriebs:

Abs. 1: Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

1. des ganzen Gewerbebetriebs

Abs. 2: Veräußerungsgewinn i.S.d. Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG zu ermitteln.

Abs. 4: Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45.000,00 € übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000,00 € übersteigt.

§ 34 EStG Außerordentliche Einkünfte:

*Abs. 1: Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen. Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt **das Fünffache des Unterschiedsbetrags** zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels dieser Einkünfte.*

Abs. 2: Als außerordentliche Einkünfte kommen in Betracht:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 16 EStG

*Abs. 3: Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte i.S.d. Abs. 2 Nr. 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Abs. 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer **nach einem ermäßigten Steuersatz** gemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zzgl. der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens aber 14 %.*

Eine Betriebsveräußerung i.S.d. § 16 EStG setzt voraus, dass die **wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem Akt** übertragen werden. Werden wesentliche Betriebsgrundlagen dagegen zurückbehalten und z.B. verpachtet, liegt keine Betriebsveräußerung vor. Welche Wirtschaftsgüter für den Betrieb wesentlich sind, hängt von der Funktion für den Betrieb ab. Daher gehören bei einem Produktionsunternehmen insbesondere die der Produktion dienenden Betriebsgrundstücke sowie die Produktionsmaschinen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Betrieblich genutzte Grundstücke gehören in der Regel zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, das gilt selbst dann, wenn das Grundstück nicht auf die speziellen Belange des jeweiligen Betriebs zugeschnitten ist.

Wird nur unwesentliches Betriebsvermögen entnommen, dann wird der Teilwert dieser Wirtschaftsgüter zum Veräußerungserlös hinzugerechnet, es liegt dann aber noch eine Betriebsveräußerung im Ganzen vor.

Auch die **Beendigung der bisherigen Tätigkeit** durch den Unternehmer ist Merkmal der Betriebsveräußerung im Ganzen. Der Veräußerer muss aber nicht die gesamte jeweilige landwirtschaftliche, gewerbliche oder selbständige Tätigkeit einstellen, sondern nur die mit dem veräußerten Betrieb spezifisch ausgeübte Tätigkeit.

Zur Freibetragsregelung nach § 16 Abs. 4 EStG folgendes **Beispiel**:

Veräußerungsgewinn: 150.000,00 €

Es erfolgt Kürzung des Freibetrags um 14.000,00 € auf 31.000,00 €.

Ab 181.000,00 € Veräußerungsgewinn (181.000,00 € \cdot 136.000,00 € = 45.000,00 €) gibt es keinen Freibetrag mehr.

Aus § 34 EStG ergibt sich, dass statt des normalen tariflichen Steuersatzes der Veräußerungsgewinn entweder nach der **Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG** oder nach der **Regelung mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG** angewandt werden kann. Allerdings setzt § 34 Abs. 3 EStG voraus, dass der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist. Insoweit gelten die gleichen Voraussetzungen wie für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG.

Beispiel zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns:

Ein Betrieb soll zum 31.12.2013 veräußert werden.

Die Bilanz zeigt folgendes Bild:

Aktiva:		Passiva:	
Grund und Boden	180.000,00 €	Kapitalkonto	500.000,00 €
Gebäude	200.000,00 €	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	100.000,00 €
Inventar	60.000,00 €	sonstige Verbindlichkeiten	<u>200.000,00 €</u>
Pkw	20.000,00 €		
Maschinen	120.000,00 €		
Forderungen	180.000,00 €		
Bank:	<u>40.000,00 €</u>		
Bilanzsumme:	800.000,00 €	Bilanzsumme:	800.000,00 €

Den Pkw, der keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, übernimmt der Veräußerer in sein Privatvermögen. Den Rest des Betriebs veräußert er für 650.000,00 €. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

Ermittlung Veräußerungsgewinn:

Veräußerungspreis	650.000,00 €
+ gemeiner Wert Pkw	<u>30.000,00 €</u>
Zwischensumme	680.000,00 €
abzgl. Veräußerungskosten, z.B. Beratungskosten	\cdot 10.000,00 €
abzgl. Kapitalkonto	<u>\cdot 500.000,00 €</u>
Veräußerungsgewinn somit	170.000,00 €

Beispiel zur Versteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG, es liegt ein Veräußerungsgewinn vor i.H.v. 85.000,00 €:

Ein Steuerpflichtiger wird mit seiner Ehefrau zusammenveranlagt. Sie haben zusammen folgende Einkünfte und Sonderausgaben (Jahr 2013):		
	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
laufender Gewinn		50.000,00
Veräußerungsgewinn nach Abzug des Freibetrags Gem. § 16 Abs. 4 EStG		85.000,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		20.000,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		10.000,00
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		165.000,00
Sonderausgaben		./. 5.000,00
Einkommen/zu versteuerndes Einkommen		160.000,00
Steuerberechnung:		
zu versteuerndes Einkommen	160.000,00	
abzgl. Veräußerungsgewinn	./. 85.000,00	
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	75.000,00	
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 5 EStG		16.190,00
1/5 des Veräußerungsgewinns	17.000,00	
maßgebendes zu versteuerndes Einkommen	92.000,00	
darauf entfallende Steuer	22.464,00	
abzgl. Steuer ohne Veräußerungsgewinn	./. 16.190,00	
Differenz	6.274,00	
Multipliziert x 5	31.370,00	31.370,00
Einkommensteuer gesamt		47.560,00
Die tarifliche Steuer ohne Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG hätte betragen		50.808,00
Die Fünftel-Regelung bewirkt eine Steuerminderung von 50.808,00 € ./.: 47.560,00 €		3.248,00

Zu beachten ist, dass der Veräußerungsgewinn in ein Kalenderjahr verlagert werden sollte, in dem **ansonsten niedrige andere Einkünfte** vorhanden sind. Würde sich ohne den Veräußerungsgewinn gar ein negatives zu versteuerndes Einkommen und mit dem Veräußerungsgewinn ein positiver Betrag ergeben, dann würde sich die tarifliche Steuer aus einem Fünftel des positiven Betrags, multipliziert mit 5, ergeben. Dies kann etwa vorkommen, wenn im Kalenderjahr der Veräußerung hohe negative Einkünfte, z.B. ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung, vorhanden ist.

Beispiel zur Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG, Veräußerungsgewinn soll wieder 85.000,00 € betragen:

Der Sachverhalt entspricht dem vorherigen Beispiel. Ein Steuerpflichtiger wird mit seiner Ehefrau zusammenveranlagt. Die Eheleute haben folgende Einkünfte und Sonderausgaben (Jahr 2013):		
	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
laufender Gewinn		50.000,00
Veräußerungsgewinn nach Abzug des Freibetrags Gem. § 16 Abs. 4 EStG		85.000,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		20.000,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		10.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		165.000,00
Sonderausgaben	.	./.. 5.000,00
Einkommen/zu versteuerndes Einkommen		160.000,00
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle		50.808,00
durchschnittlicher Steuersatz = 31,75 %		
davon 56 % = 17,78 %		
Mindeststeuersatz = 14 %		
Zu versteuerndes Einkommen		160.000,00
Veräußerungsgewinn		./.. 85.000,00
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen		75.000,00
Einkommensteuer lt. Splitting-Tabelle		16.190,00
Ermäßigt zu versteuern: 85.000,00 x 17,78 %		15.113,00
Einkommensteuer insgesamt		31.303,00
Die Steuerermäßigung bewirkt eine Steuermin- derung von 50.808,00 € ./.. 31.303,00 €		19.505,00

Die Vergleiche der jeweiligen Steuererminderungen zeigen deutlich, dass in allen Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG erfüllt sind, eine Günstigerprüfung notwendig ist.

Die steuerliche Behandlung auf Seiten des Erwerbers:

Mit dem Erwerb eines Betriebs erwirbt der Käufer die einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden des Betriebs. Die bei dem Veräußerer maßgeblichen Anschaffungskosten, Buchwerte, Abschreibungsmethoden, Abschreibungsdauern, evtl. Verlustvorträge, gebildete Rücklagen gem. § 6b EStG und sonstige steuerliche Positionen **haben für den Erwerber keine Bedeutung**.

Der Käufer hat gem. § 6 Abs. 1 EStDV i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und muss den Kaufpreis zzgl. der übernommenen Verbindlichkeiten auf die erworbenen Wirtschaftsgüter verteilen (zur Kaufpreisverteilung im Detail vgl. Meyering, DStR 2008, 1008 ff.).

Im vorherigen Beispiel, bei dem ein Veräußerungsgewinn ermittelt wurde i.H.v. 170.000,00 €, würde sich vereinfacht dargestellt für den Käufer folgende Eröffnungsbilanz ergeben:

Aktiva:	Passiva:
950.000,00 €	Kapitalkonto 650.000,00 €
	Verbindlichkeiten 300.000,00 €

Beachte: Der Käufer hat 650.000,00 € bezahlt; er bekommt dafür gem. den Buchwerten 780.000,00 € Aktiva abzgl. 300.000,00 € Passiva = 480.000,00 €. Der Käufer hat also noch 170.000,00 € bezahlt für die stillen Reserven, die in den Aktivposten enthalten sind und evtl. für einen Firmenwert, der nicht bilanziert ist (Firmenwert als immaterieller Wert wird nur bei entgeltlichem Erwerb aktiviert, § 5 Abs. 2 EStG).

Das Abschreibungsvolumen des Käufers ergibt sich danach aus dem vereinbarten Kaufpreis zzgl. Verbindlichkeiten nach Verteilung auf alle Wirtschaftsgüter. Diese Anschaffungskosten werden über die voraussichtliche Gesamtdauer der Verwendung abgesetzt, vgl. § 7 Abs. 1 EStG. Die voraussichtliche Gesamtdauer (entspricht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) ist zu schätzen. Beim Unternehmenskauf ist die amtliche AfA-Tabelle ja nicht direkt anwendbar, denn diese bezieht sich nur auf neue Wirtschaftsgüter. Die AfA-Tabelle bietet aber auch für die gebrauchten Wirtschaftsgüter zumindest einen Anhaltspunkt.

Für den Firmenwert beträgt die Abschreibungsdauer gem. der Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG 15 Jahre.

Wird der Betrieb gegen eine Leibrente veräußert (gemeint ist eine betriebliche Veräußerungsrente, nicht Versorgungsleistung wie bei vorweggenommener Erbfolge), so hat der Veräußerer ein **Wahlrecht** (vgl. R16 Abs. 11 EStR): Der Veräußerer kann den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn sofort versteuern (**Sofortversteuerung**). In diesem Fall ist § 16 EStG anzuwenden.

→ Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem nach den Vorschriften des BewG ermittelten Barwert der Rente, vermindert um etwaige Veräußerungskosten des Steuerpflichtigen und dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs.

→ In diesem Fall sind die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3a bb EStG (vgl. Schmidt, EStG, § 16 Rn. 241). Der Ertragsanteil bestimmt sich nach dem vollendeten Lebensjahr des Übergebers; der Ertragsanteil entspricht wirtschaftlich dem Zinsanteil der Rentenzahlungen, muss aber nicht identisch sein mit dem vom Erwerber ermittelten Tilgungsanteil, den dieser für seine steuerlichen Einkünfte benötigt, vgl. unten.

Alternativ hierzu, kann der Steuerpflichtige die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S.d. § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG behandeln (**nachträgliche Besteuerung**). In diesem Fall entsteht ein Gewinn, wenn der Kapitalanteil (Tilgungsanteil) der wiederkehrenden Leistungen das steuerliche Kapitalkonto des Veräußerers zzgl. etwaiger Veräußerungskosten des Veräußerers übersteigt.

Es ist von Anfang an eine Aufteilung zwischen dem Zins- und Tilgungsanteil vorzunehmen. Der Tilgungsanteil ist zunächst mit dem Buchwert zu verrechnen. Erst nach vollständiger Verrechnung unterliegt der Tilgungsanteil der Besteuerung und führt zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb, §§ 15, 24 Nr. 2 EStG, in voller Höhe ohne Begünstigung (vgl. Schmidt § 16, Rn. 245, keine Gewerbesteuerbelastung). Der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche Betriebseinnahmen dar (R16 Abs. 11 Satz 7 EStR).

Welche der beiden Alternativen hier steuerlich am günstigen ist, lässt sich nicht pauschal feststellen, es hat für die jeweiligen Fälle eine individuelle Berechnung zu erfolgen. Problem hierbei ist natürlich, dass die definitive Steuerbelastung von der Lebensdauer des Veräußerers, die sich natürlich nicht bestimmen lässt, abhängig ist.

Beim Erwerber ist die steuerliche Behandlung unabhängig davon, wie der Veräußerer sein Wahlrecht ausübt. Er hat in Höhe des Barwerts der Renten Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter, dabei sind die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu ermitteln und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Teilwerte aufzuteilen. Barwert (= Kapitalwert) der Renten ist gem. § 14 BewG zu ermitteln.

Bei der weiteren steuerlichen Behandlung der Renten greift die Barwertmethode (BMF vom 11.03.2010, Rn. 67 verweist auf die allgemeinen Grundsätze, R4.5 Abs. 5 EStR). Jedes Jahr zum 01.01. wird der Barwert neu ermitteln. Der Barwert der Rentenverpflichtung ist zu passivieren (bei § 4 Abs. 3 EStG-Rechnern wie Darlehen zu behandeln).

Ein vorzeitiger Wegfall der Rentenverpflichtung (z.B. Tod des Berechtigten) führt zum Wegfall der Betriebsschuld und damit zu einem außerordentlichen Ertrag in Höhe des vorhandenen Barwerts. Die laufenden Rentenzahlungen werden in der Praxis zunächst voll als Aufwand verbucht, es darf sich aber nur der Zinsanteil als Betriebsausgabe auswirken. Der Tilgungsanteil, der über die Barwertmethode ermittelt wird, ist über Ertrag auszubuchen.

Beispiel:

Barwert ermittelt zum 01.01.2013	105.000,00 €
Barwert ermittelt zum 31.12.2013	102.000,00 €
Tilgungsanteil somit	3.000,00 €
<i>Wurde eine mtl. Rente i.H.v. 800,00 € bezahlt, jährlich also insgesamt 9.600,00 € beträgt der Zinsanteil 9.600,00 € abzgl. 3.000,00 € = 6.600,00 €</i>	

Veräußerung von GmbH-Anteilen (des Privatvermögens):

Es soll noch kurz auf die Veräußerung von GmbH-Anteilen, die der Anteilsinhaber im Privatvermögen hält, eingegangen sein.

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns richtet sich bei einer **Beteiligungsquote von 1 % oder darüber** nicht nach den §§ 16, 34 EStG, sondern nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i.Vm. § 3 Nr. 40c EStG.

§ 17 Abs. 1 EStG: *Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.*

Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz des Veräußerungspreises und der Anschaffungskosten (also vergleichbar mit dem Ermitteln des Gewinns beim Verkauf von Immobilien und anderen Wirtschaftsgütern).

Die Besteuerung wird also dem sog. **Teileinkünfteverfahren** unterworfen, das bedeutet letztlich, dass 40 % des Gewinns steuerfrei bleiben, nur 60 % sind steuerpflichtig.

Die Ermittlung des Gewinns erfolgt nach folgendem Schema:

	60 % Veräußerungspreis
abzgl.	60 % Veräußerungskosten
abzgl.	60 % Anschaffungskosten

Gem. § 17 Abs. 3 EStG gilt ein Freibetrag von 9.060,00 €. Dieser wird aber nur in dem Verhältnis gewährt, in dem die veräußerten Anteile zum Nennkapital der Gesellschaft stehen.

Der vollen Freibetrag von 9.060,00 € ergibt sich also nur bei der Veräußerung einer 100 %-Beteiligung.

Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von 36.100,00 € übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht.

Bei einer **Beteiligung von unter 1 %** gilt § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Es liegen also Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Unabhängig von der Haltedauer der Anteile (gilt sowohl bei Anteilen an GmbH's als auch bei Anteilen an AG's) ist der Gewinn bei der Veräußerung steuerpflichtig.

Es erfolgt Kapitalertragssteuerabzug. Dies gilt für Anteile an Kapitalgesellschaften, die nach dem 31.12.2008 angeschafft worden sind.

Anteile, die vor dem 31.12.2008 angeschafft wurden, können dagegen steuerfrei veräußert werden.

Beim Erwerber ist die Anschaffung eines GmbH-Anteils ein nicht steuerbarer Vorgang. Die Anschaffungskosten wirken sich erst bei Veräußerung gewinnmindernd aus, egal ob Privat- oder Betriebsvermögen vorliegt.

Teil IV

Vorweggenommene Erbfolge

1. Grundsätzliches zur Erbschaft- und Schenkungssteuer

Sofern Personen im Inland unentgeltlich Vermögen erhalten, kann dieser Vorgang grundsätzlich der Erbschaftssteuer bzw. der Schenkungssteuer unterliegen.

Das Erbschaftssteuerrecht bezweckt zwar zunächst die Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen. Allerdings ließe sich die Schenkungssteuerpflicht leicht vermeiden, wenn sich ohne steuerrechtliche Konsequenz bereits zu Lebzeiten des Erblassers die Vermögenswerte auf die künftigen Erben übertragen ließen.

Demzufolge erfasst das Erbschaftssteuergesetz nicht nur die Erwerbe von Todes wegen, sondern gerade auch die Schenkungen unter Lebenden.

§ 1 ErbStG lautet wie folgt:

„§ 1 steuerpflichtige Vorgänge

Abs. 1: der Erbschaftssteuer (Schenkungssteuer) unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen

2. die Schenkungen unter Lebenden

Abs. 2: Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über die Erwerbe von Todes wegen auch für Schenkungen.“

In § 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist dann geregelt, was alles unter Erwerbe von Todes wegen zu verstehen ist und in § 7 ErbStG ist geregelt, was alles unter Schenkungen unter Lebenden zu verstehen ist.

Grundsätzlich gilt also: Unentgeltlich erworbenes Vermögen unterliegt der Besteuerung, egal ob es durch Todesfall eines anderen oder durch Schenkung erlangt wurde. Es unterliegt der gleichen Bewertung und es ergibt sich die gleiche Höhe der Steuer, wiederum egal ob es durch Todesfall eines anderen oder durch Schenkung erlangt wurde.

Bei Erwerb von Todes wegen spricht man von der Erbschaftssteuer, bei Schenkungen von der Schenkungssteuer.

Trotzdem: Man macht insbesondere auch aus steuerlichen Gründen schon Schenkungen zu Lebzeiten. Z.B. schon darum, um den 10-Jahreszeitraum des § 14 ErbStG zu nutzen. Aus § 14 ErbStG ergibt sich nämlich, dass alle 10 Jahre der Steuerfreibetrag des § 16 ErbStG angesetzt werden kann (Ehegatte 500.000,00 €, Kinder und Stiefkinder 400.000,00 €, Enkel 200.000,00 €).

2. Aktuelle Rechtslage beim Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz

Das neue Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist zum 01.01.2009 in Kraft getreten, nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 07.11.2006 das alte Recht zu Fall gebracht hatte. Der BFH hat aber mit Beschluss vom 27.09.2012 (BStBl 2012 Teil II, Seite 899) Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit geäußert, insbesondere im Hinblick auf die großzügigen Regelungen zum Betriebsvermögen (Betriebsvermögen bleibt bei Übertragung bis zu einem Wert von 1 Mio. steuerfrei).

Der BFH hat daher einen Vorlagebeschluss gefasst und das BVerfG um Entscheidung gebeten (BVerfG 1 BVL 21/12).

Das BVerfG hat zwischenzeitlich angekündigt, dass es anstrebt, im Laufe des Jahres 2013 noch über die Vorlage des BFH zu entscheiden, es könnte freilich auch erst in 2014 eine Entscheidung ergehen.

Man muss natürlich bereits jetzt die Folgen einer Entscheidung des BVerfG berücksichtigen:

1. Fallvariante:

Gesetz wird insgesamt für nichtig erklärt. Das ErbStG wird dann von Anfang an rechtsunwirksam.

Oder das BVerfG erklärt nur einzelne Teile für verfassungswidrig.

2. Fallvariante:

Unvereinbarkeitserklärung

D.h., das Gesetz bleibt zunächst noch bestehen (Weitergeltungsanordnung), der Gesetzgeber muss es aber verfassungskonform machen (aufheben, umgestalten).

Diese 2. Fallvariante dürfte die wahrscheinliche sein.

Folgerungen (1. Möglichkeit):

Vermögensübertragung ist bereits erfolgt und ein Bescheid liegt vor (ohne Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO).

→ keine Auswirkung, Fortbestandsgarantie greift, **derzeitige Regelungen kommen zur Anwendung**

Folgerungen (2. Möglichkeit):

Vermögensübertragung ist bereits erfolgt und ein Bescheid liegt vor (mit Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO).

→ Soweit der Vorläufigkeitsvermerk reicht, könnte im Prinzip der Steuerbescheid nach einer Entscheidung des BVerfG aufgehoben werden.

Aber:

→ Wenn das BVerfG Nichtigkeit erklärt, dann ist Abänderung nur möglich, wenn Entscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen ausfällt (Vertrauensschutz § 176 AO)

→ Wenn das BVerfG nur Unvereinbarkeit mit der Verfassung erklärt, so sind bis zur Neuregelung bzw. bis zum Anlaufen der vom BVerfG gesetzten Frist die derzeit geltenden Regelungen noch voll anwendbar.

Damit ist die bereits nach geltender Gesetzlage vorgenommene Steuerfestsetzung korrekt und nicht mehr abänderbar. **Die vorläufig ergangene Steuerfestsetzung ist für endgültig zu erklären.**

Folgerungen (3. Möglichkeit):

Vermögensübertragung ist erfolgt, es liegt aber noch kein Bescheid vor.

Grundsätzlich kein Vertrauensschutznach § 176 AO (hier wird ein Bescheid vorausgesetzt) bzw. es ist danach zu fragen, zu welchem Zeitpunkt das schutzwürdige Vertrauen auf den Fortbestand des geltenden Rechts weggefallen sein könnte. In Betracht kommt hier der Vorlagebeschluss des BFH vom 27.09.2012. Aber: Die BFH-Meinung ist ja letztlich für die Verfassungswidrigkeit nicht maßgebend, sondern erst die Meinung des BVerfG.

Frühestmöglicher Anknüpfungszeitpunkt für den Wegfall des Vertrauensschutzes ist daher eine Entscheidung des BVerfG.

D.h. letztlich: Jetzt, vor der Entscheidung, könnte noch nach den bisherigen Regelungen übertragen werden.

3. Die vorweggenommene Erbfolge im Einzelnen:

- a. Unter vorweggenommener Erbfolge sind **Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge** zu verstehen. Im Vordergrund steht nicht eine angemessene Gegenleistung für das Unternehmen, sondern der Wunsch, dem Kind das Unternehmen möglichst unentgeltlich zu überlassen. Für die vorweggenommene Erbfolge fehlt eine konkrete gesetzliche Regelung, im Gesetz wird der Begriff „vorweggenommene Erbfolge“ nicht verwendet. Das Bundesfinanzministerium hat aber im sog. 4. Rentenerlass vom 11.03.2010 (BStBl 2010 Teil I, Seite 227 ff.) umfangreiche Ausführungen gemacht. Typischerweise übergibt also der Übergeber einen Betrieb/ein Unternehmen und der Übernehmer verpflichtet sich, **falls der Übergeber zu versorgen ist, zu Versorgungsleistungen**. Diese Versorgungsleistungen sind alle im Übertragungsvertrag vereinbarten wiederkehrenden Leistungen in Geld- oder Geldeswert, die der Übernehmer an den Übergeber, evtl. auch an andere Personen, zu erbringen hat.

Beispiele für solche Versorgungsleistungen:

Persönliche Dienstleistung; Wart und Pflege; Verköstigung; Übernahme von Strom, Heizung, Wasser; Instandhaltungskosten; Taschengeld; Gewährung von Wohnrechten.

Üblicherweise werden die Versorgungsrechte durch Grundbucheintragung auch dinglich abgesichert (Reallast).

All diese Versorgungsleistungen führen ertragsteuerlich nicht zu Anschaffungskosten, nicht zur Entgeltlichkeit (BMF vom 11.03.2010, Rn. 3).

Die Risiken der vorweggenommenen Erfolge lassen sich überblicksmäßig wie folgt darstellen:

- Pflichtteilergänzungsanspruch
- Verarmung des Schenkers
- Grober Undank des Beschenkten
- Veräußerung oder Belastung des Schenkungsgegenstandes durch den Übernehmer
- Vorversterben des Erwerbers, ohne dass der Vertragsgegenstand auf die Abkömmlinge (Enkel) übergeht
- Insolvenz des Erwerbers
- Scheidung der Ehe des Erwerbers mit der Folge von Zugewinnausgleichs- und Unterhaltsansprüchen aus dem Schenkungsgegenstand
- Nichterfüllung von Auflagen und Gegenleistungen
- Sozialhilferegress

- b. Es ist zu beachten, dass durch die Schenkung des Unternehmens die **Vorschrift des § 2325 BGB** greifen kann. Die Zuwendung wird im Rahmen der **Pflichtteilergänzung** berücksichtigt. Es ist nämlich bei der Pflichtteilsberechnung enterbter Abkömmlinge der geschenkte Gegenstand hinzuzurechnen. Nach der Neuregelung durch das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts greift nunmehr jedoch eine quotale Abschmelzung, in dem pro Jahr, das zwischen Schenkung und Erbfall liegt, ein Abschlag von 10 % vom Wert der Schenkung erfolgt. Anders als bislang lohnt sich eine Schenkung unter Lebenden als Mittel zur Pflichtteilsreduzierung also auch dann, wenn aufgrund des Lebensalters oder gesundheitlichen Zustands des Erblassers nicht mehr mit der Einhaltung der vollen 10-Jahresfrist zu rechnen ist. Eine Abdingbarkeit des § 2325 BGB kann man mit einem **Pflichtteilsverzicht** erreichen, notarielle Form ist erforderlich, §§ 2346 ff. BGB.

- c. Der Schenker sollte auch bei Übertragungen im Familienkreis nicht darauf verzichten, die gesetzlichen **Rückforderungs- und Widerrufsrechte** (Rückforderungsrecht des Schenkers bei Nichterfüllung einer Auflage, Rückforderung wegen Bedürftigkeit, Widerruf der Schenkung wegen groben Undanks oder Wegfalls der Geschäftsgrundlage) im Schenkungsvertrag zu präzisieren und Sicherungsmechanismen gegen den Zugriff Dritter auf die schenkweise übertragenen Vermögensstände einzubauen. Ebenso ist erforderlich, Regelungen für atypische Geschehensabläufe, wie den Fall des (kinderlosen) Vorversterbens des Beschenkten in die Gestaltung einzubeziehen.

d. Sozialhilferegress:

Problemlage: Eltern können die für sie notwendige Heimunterbringung und den evtl. vorhandenen Pflegebedarf aus eigenen Einkünften, aus eigenem Vermögen nicht mehr finanzieren, auch unter Berücksichtigung der Leistungen aus der gesetzlichen Pflegeversicherung.

In diesen Fällen sind die Sozialhilfeträger (z.B. Bezirke) verpflichtet, für die nicht gedeckten Kosten aufzukommen.

Aber: Die Sozialhilfeträger können Ansprüche der Eltern nach den §§ 93, 94 SGB XII auf sich überleiten (Überleitungsanzeige!).

Solche übergeleiteten Ansprüche können sein:

- Die in Übergabeverträgen vereinbarten Gegenleistungen (z.B. Taschengeld, Nießbrauchsrecht, Wohnrecht inkl. aller Wohnnebenkosten).
Nichtgeldleistungen, z.B. Wohnrechte, werden dann wertmäßig erfasst und in Geldansprüche umgewandelt (keine 10-Jahresfrist!)
- § 528 BGB, eine lange Zeit doch in Vergessenheit geratene Vorschrift, ermöglicht den Widerruf einer Schenkung wegen Verarmung des Schenkers, sofern die Schenkung noch nicht 10 Jahre zurückliegt.
Der Beschenkte kann dann mit mtl. Zahlungen solange in Anspruch genommen werden, bis das übertragene (verschenkte) Vermögen aufgebraucht ist. Die Herausgabe des geschenkten Gegenstands in vollem Umfang und unverzüglich nach Schenkungswiderruf, erfolgt dadurch also nicht.
- Erst wenn alle vorgenannten Ansprüche realisiert wurden und noch ein ungedeckter Bedarf verbleibt, kommt überhaupt ein Unterhaltsanspruch in Betracht, der sog. Elternunterhalt. Hier besteht ein Selbstbehalt von 1.500,00 € zzgl. der Hälfte des diesen Betrag übersteigenden Einkommens.

Beispiel:

Nettoeinkommen: 2.500,00 €

Lösung: Unterhaltsanspruch max. somit 500,00 €

Ist der Unterhaltspflichtige verheiratet, beträgt der gemeinsame Selbstbehalt beider Eheleute 2.700,00 € im Monat. Nur wenn das gemeinsame Einkommen der Eheleute diesen Betrag übersteigt, kommt der Elternunterhalt überhaupt erst zum Zug (zur genauen Berechnung vgl. Müller, Der Rückgriff gegen Angehörige von Sozialleistungsempfängern, 6. Auflage, Seite 103 ff.)

e. Schenkungssteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge:

Begünstigung des Betriebsvermögens nach §§ 13a, b ErbStG.

Bei der vorweggenommenen Erbfolge liegt **Schenkungen i.S.d. ErbStG** vor. Im aktuell noch

gültigen Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz hat der Gesetzgeber bei der Unternehmensnachfolge eine Verschonung des Betriebsvermögens bis hin zur vollständigen Nichtbesteuerung vorgesehen.

→ Das grundsätzlich **begünstigungsfähige Betriebsvermögen** definiert § 13b Abs. 1 ErbStG.

Es handelt sich um
ertragsteuerliches Betriebsvermögen
ertragsteuerliches land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen
im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Anteile mehr als 25 % des Nennkapitals ausmachen

→ **Verwaltungsvermögen muss unter 50 % liegen bzw. bei der Optionsverschonung unter 10 %.**

Wurde zunächst festgestellt, dass begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt, kann Begünstigung nach dem ErbStG dadurch verwehrt sein, wenn bei der Regelverschonung

→ Verwaltungsvermögen über 50 % des Betriebsvermögens beträgt

wenn bei der Optionsverschonung

→ Verwaltungsvermögen über 10 % des Betriebsvermögens beträgt.

Vom Verwaltungsvermögen wird insbesondere erfasst

→ Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke

→ Wertpapiere

→ seit 07.06.2013 auch bestimmte Teile von Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen.

Hintergrund der Regelungen zum Verwaltungsvermögen ist, dass der Steuerpflichtige viele Gegenstände, die üblicherweise im Privatvermögen gehalten werden, als gewillkürtes Betriebsvermögen in seinem Gewerbebetrieb eingliedert.

Steht fest, welches Vermögen dem Grunde nach Verwaltungsvermögen darstellt, ist die Quote des Anteils des Verwaltungsvermögens am gesamten Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG rechnerisch zu ermitteln:

Beispiel:

Gemeiner Wert eines zum Verwaltungsvermögen gehörenden Grundstücks z.B.

1,5 Mio.

gemeiner Wert des gesamten Betriebsvermögens, z.B.

5 Mio.

Verwaltungsvermögensquote

30 %

Beachte:

Das Verwaltungsvermögen wird mit dem Substanzwert angesetzt, der gemeine Wert des Betriebs aber durch den im Rahmen einer Gesamtbewertung ermittelten Ertragswert. Es werden also 2 Werte miteinander verglichen bzw. ins Verhältnis gesetzt, die auf vollkommen unterschiedliche Art und Weise zu ermitteln sind (vgl. auch Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, § 13b, Rn. 245).

Beachte:

Auch wenn die Verwaltungsvermögensquoten unterschritten werden, scheidet sog. junges Verwaltungsvermögen (im Betrieb weniger als 2 Jahre) vom begünstigten Vermögen aus, § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG.

Beispiel:

Steuerwert der Schenkung	4,5 Mio.
junges Verwaltungsvermögen	1,5 Mio.
Verwaltungsvermögensquote somit	33,3 %
Die Verwaltungsvermögensquote liegt unter 50 %, daher grundsätzlich begünstigtes Betriebsvermögen.	
Die Berechnung ist wie folgt fortzuführen:	
Steuerwert der Schenkung	4,5 Mio.
junges Verwaltungsvermögen	./. 1,5 Mio.
begünstigtes Vermögen	3 Mio.
abzgl. 85 % Verschonungsabschlag	./. 2,55 Mio.
nicht begünstigtes Vermögen	0,45 Mio.
zzgl. junges Verwaltungsvermögen	1,5 Mio.
schenkungssteuerpflichtiges Vermögen	1,95 Mio.
abzgl. Freibetrag (z.B. Sohn)	./. 0,40 Mio.
steuerpflichtiges Vermögen nach Freibetrag	1,55 Mio.
Steuersatz, 19 % = Schenkungssteuer	294.500,00

Regelverschonung:

§ 13a Abs. 1 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG: Es werden 85 % des Betriebsvermögens mit Schenkungssteuer verschont (Verschonungsabschlag).

Es fließen also zunächst nur 15 % des Unternehmenswertes in die erbschaft- oder schenkungssteuerliche Bemessungsgrundlage.

Für diese 15 % gewährt § 13a Abs. 2 ErbStG zusätzlich einen (gleitenden) **Abzugsbetrag i.H.v. max. 150.000,00 €**. Dieser wirkt wie ein Freibetrag. Übersteigt der zu besteuerte Wert (gemeint sind die vorgenannten 15 %) diesen Betrag, verringert sich der Abzugsbetrag um 50 % des diese Grenze übersteigenden Werts.

Ergebnis: Übertragung von Betriebsvermögen bis zu 1 Mio. ist steuerfrei. Bei Betriebsvermögen über 3 Mio. ist der Abzugsbetrag auf 0,00 reduziert.

Beachte:

→ 5jährige Behaltensfrist

→ Lohnsummenregelung

Bei Betrieben über 20 Arbeitnehmer muss während dieser Behaltensfrist mindestens das 4fache (400 %) der Ausgangslohnsumme erreicht werden.

Also: Pro Jahr müssen im Durchschnitt 80 % der ursprünglich gezahlten Lohnsumme erreicht werden.

Optionsverschonung:

Es besteht alternativ zur Regelverschonung die sog. Optionsverschonung, vgl. § 13a Abs. 8 ErbStG, der Steuerpflichtige hat hier also ein Wahlrecht

Das begünstigte Betriebsvermögen wird, unabhängig welchen Wert es hat, vollständig von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit.

Voraussetzungen:

- Verwaltungsvermögen unter 10 %
 - Behaltensfrist nun 7 Jahre
 - Lohnsummenregelung, in diesen 7 Jahren müssen 700 % der Ausgangslohnsumme erreicht werden.
- Also: Pro Jahr müssen im Durchschnitt mindestens 100 % der Ausgangslohnsumme erreicht werden.

Beispiel (Regelverschonung):

V schenkt seinem Sohn ein Einzelunternehmen im Wert von 2 Mio. Das Betriebsvermögen enthält weniger als 50 % Verwaltungsvermögen.

Berechnung:

Bereicherung	2.000.000,00 €
(Bewertung erfolgte nach dem Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz),	
abzgl. 85 % Verschonungsabschlag .	/ . 1.700.000,00 €,
= Bereicherung nach Verschonungsabschlag	300.000,00 €
Abzugsbetrag, grundsätzlich 150.000,00 €, aber Verminderung,	
wenn Bereicherung über 150.000,00 € liegt, hier: Bereicherung	
300.000,00 € ./. 150.000,00 € = 150.000,00 € hiervon 50 %	/ . 75.000,00 €
<u>Bereicherung nach Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag</u>	<u>225.000,00 €</u>
persönlicher Freibetrag	/ . 225.000,00 €
steuerpflichtige Einkünfte:	0,00 €

- f. **Die Bewertung des Betriebsvermögens (im vorherigen Beispiel 2 Mio.) ist im BewG** geregelt. Es ist im Prinzip bei allen Vermögensarten der gemeine Wert zu ermitteln. Auch wenn klar ist, dass zunächst keine Erbschaftssteuer/Schenkungssteuer anfällt, ist eine Bewertung geboten. Es muss nämlich einerseits die Verwaltungsquote bestimmt werden und ggf. eine Nachversteuerung vorgenommen werden, falls die Behaltensfristen und die Lohnsummenregelungen nicht eingehalten werden.

Häufig findet gem. § 199 BewG das sog. **vereinfachte Ertragswertfahren** Anwendung. Dieses gilt nicht, wenn es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt oder andere anerkannte Methoden Anwendung finden. Insoweit hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht. Es ist im Vorfeld einer Vermögensübertragung evtl. ein entsprechendes Wertgutachten einzuholen.

Beim Ertragswertverfahren nach den §§ 199 BewG kommt es in der Regel zu hohen Werten. Der Durchschnitt der letzten 3 Betriebsergebnisse wird mit einem bestimmten Kapitalisierungsfaktor multipliziert.

Beispiel.

Schenkung im Jahr 2012. Der Kapitalisierungsfaktor hat hier betragen 14,41.

Hätte ein Unternehmen z.B. in den letzten 3 Jahren einen durchschnittlichen Gewinn erzielt von z.B. 200.000,00 €, ergäbe sich somit ein Wert i.H.v. 200.000,00 € x 14,41 = 2.882.000,00 €.

- g. **Einkommensteuerliche Behandlung der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen:**

Die Versorgungsleistungen sind beim Übergeber Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Für **Altenteilsleistungen** im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft veröffentlicht das Bayer. Landesamt für Steuern jährlich sog. Nichtbeanstandungsgrenzen für Verpflegung (in

2013: 2688,00 €) und für Heizung, Beleuchtung und andere Nebenkosten (für 2013: 598,00 €).

Beim Übergeber liegen sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1b EStG vor.

Der Vorteil ist meistens darin zu sehen, dass die Steuerbelastung beim Übernehmer höher ist als beim Übergeber.

Beispiel:

V überträgt sein Unternehmen gegen wiederkehrende Leistungen von mtl. 2.000,00 € auf seinen Sohn S.

Der Grenzsteuersatz des V soll bei 30 % liegen, bei S bei 42 %.

Lösung:

S hat Sonderausgaben i.H.v. 24.000,00 €, die steuerliche Entlastung beträgt 42 % von 24.000,00 € = 10.080,00 €

V hat eine steuerliche Belastung i.H.v. 30 % von 24.000,00 € = 7.200,00 €. In der Summe bringt die Übertragung einkommensteuerrechtlich einen Vorteil von 2.880,00 € (10.080,00 € ./ 7.200,00 €).

Trotz Versorgungsleistungen liegt ein unentgeltlicher Vorgang i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG vor. D.h. letztlich, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven beim Übergeber unterbleibt. Der Übernehmer führt die Abschreibungen des Übergebers fort.

Der Übertragungsvertrag muss klar und eindeutig formuliert werden. Die Leistungen müssten außerdem wie vereinbart tatsächlich auch erbracht werden, da ansonsten von einem fehlenden Rechtsbindungswillen auszugehen ist. Abänderungen des Versorgungsvertrages müssen schriftlich erfolgen (BFH BStBl. II, 2011, Seite 641).

Werden die Versorgungsleistungen willkürlich für eine gewisse Zeit nicht mehr erbracht, so sind sie steuerlich nicht anzuerkennen, auch wenn später die vereinbarten Zahlungen wieder aufgenommen werden (BFH BStBl. II, 2011, Seite 641).