

S. 1775

Steuerneutrale Vermögenstrennung und Haftungsreduzierung bei Kapitalgesellschaften

Steuroptimale Umstrukturierungsmöglichkeiten

Bernd Koller*

Die steuerneutrale Vermögenstrennung und gleichzeitige Haftungsreparierung bei Kapitalgesellschaften gestaltet sich in der Praxis aufgrund vorhandener stiller Reserven in der Gesellschaft oftmals außerordentlich schwierig. Über § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG kann eine solche steuerneutrale Umsetzung bei Kapitalgesellschaften erreicht werden. Im nachfolgenden Beitrag werden die Grundzüge der Vorschriften erörtert und die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt.

Eine Kurzfassung dieses Beitrags finden Sie in NWB direkt 24/2018 S. 630.

Hänsch, Übertragung und Überführung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG, Grundlagen NWB TAAAF-08006

S. 1776

I. Probleme bei Umstrukturierungsvorhaben von Kapitalgesellschaften

Bei Umstrukturierungsvorhaben von Kapitalgesellschaften bedient sich der Berater in der Regel des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes, um die Umstrukturierung im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge steuerneutral zu erreichen. Soweit aber kein ganzer Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, hundertprozentige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder vergleichbare Gesamtheiten auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden, scheitert man spätestens an den Beschränkungen des Umwandlungssteuergesetzes.

Insbesondere in den Fällen, in denen Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände in der Kapitalgesellschaft zurückbehalten und der oder die laufenden Geschäftsbetriebe auf eine separate Gesellschaft ausgegliedert werden sollen (sei es aus Haftungsgründen, zur Errichtung einer Holdinggesellschaft, zur Änderung der gesamten Organisationsstruktur oder aus anderen Notwendigkeiten), bieten die bekannten steuerneutralen Umstrukturierungsnormen nur wenig Handlungsspielraum. Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG, welche bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften eine erhebliche Rolle spielt (da einzelne Wirtschaftsgüter steuerneutral zwischen Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft, aber auch zwischen verschiedenen Betriebsvermögen übertragen werden können), scheint auf den ersten Blick für die Kapitalgesellschaft nicht brauchbar; insbesondere § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG, der bei bestimmten Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften den Ansatz des Teilwerts fordert, wirkt dabei eher abschreckend.

Nachfolgend wird eine Möglichkeit zur steuerneutralen Vermögenstrennung und gleichzeitiger Haftungsreparierung im Rahmen einer (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge vorgestellt. Diese

Steuerneutrale Umstrukturierung im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge

Gehrmann, Umwandlungsrecht, infoCenter NWB QAAAAB-04896

Steuerneutrale Vermögenstrennung und gleichzeitige Haftungsreparierung

* Bernd Koller, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Betriebswirt (FH), ist angestellter Steuerberater bei Dr. Kittl & Partner mbB StB WP RA in Deggendorf.

Möglichkeit bedarf keiner verbindlichen Auskunft, da es sich um eine gesetzliche und rechtsprechungssichere Vorgehensweise handelt, die aber nicht allzu bekannt ist und viele Vorteile, aber nur wenige Nachteile aufweist.

II. Die Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen des Privatrechts und unterliegen sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich besonderen Vorschriften. Im Steuerrecht sind Kapitalgesellschaften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit im Inland ein Sitz und/oder der Ort der Geschäftsleitung unterhalten wird. Der Gründungsanteil von Kapitalgesellschaften im Jahr 2014 von über 50 % zeigt nach wie vor die Beliebtheit dieser Rechtsform. Trotzdem sind Kapitalgesellschaften sehr starre Konstrukte, bedürfen in der Regel mehr Verwaltungsaufwand als Personengesellschaften und sind im Steuerrecht anfällig für ungewollte Besteuerungstatbestände wie z. B. eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Gehrman, Kapitalgesellschaft, infoCenter
NWB ZAAAAB-17516

III. Abtrennung einzelner Vermögensgegenstände

Bei Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften möchte man sinnvollerweise die mit stillen Reserven behafteten Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände vom eigentlichen Geschäftsbetrieb abtrennen, um im Fall einer Insolvenz oder im Haftungsfall (z. B. Produkthaftung) einen Zugriff auf dieses Vermögen zu vermeiden. Bei Umstrukturierungen ist in der Regel eine Gesamtrechtsnachfolge erwünscht, da eine Zustimmung für sämtliche Verträge, insbesondere bei gut ausgehandelten Konditionen, seitens der Vertragspartner nicht notwendig ist. Zu beachten ist dabei aber, dass durch eine Umwandlung im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nur zukünftiges Haftungspotenzial begrenzt werden kann, da sich eine bereits bestehende ordnungswidrigkeitsrechtliche Verantwortung eines Rechtsträgers nicht vom bisherigen Vermögen separieren lässt. Für bereits bestehendes Haftungspotenzial wird die Haftung für den übernehmenden Rechtsträger bei der Gesamtrechtsnachfolge auf fünf Jahre begrenzt.

Haftungsreduzierung

S. 1777

Eine Veräußerung der Grundstücke auf eine neu zu gründende Gesellschaft scheidet oftmals an der Aufdeckung von stillen Reserven und/oder der nicht vermeidbaren Grunderwerbsteuerbelastung. Die Möglichkeit der Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG wird an dieser Stelle nicht näher beleuchtet, da das Ziel – die Trennung aller Grundstücke vom Geschäftsbetrieb – bei einer Kapitalgesellschaft dadurch nur schwer erreicht werden kann. Auch eine vorhergehende Abspaltung/Übertragung von einzelnen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern und eine anschließende verschlankte (Teil-)Betriebsübertragung werden an dieser Stelle aufgrund der Problematik des § 42 AO nicht weiter thematisiert. Ziel ist es, den Geschäftsbetrieb von der bestehenden Kapitalgesellschaft abzutrennen und zivilrechtlich in eine andere Gesellschaft zu übertragen, um eine Trennung von laufendem Geschäftsbetrieb und schutzwürdigem Vermögen zu erreichen. Eine Vermögensübertragung auf eine Schwestergesellschaft ist steuerneutral nur möglich, soweit die begünstigten Voraussetzungen nach dem Umwandlungssteuergesetz vorliegen (doppeltes Teilbetriebserfordernis). Aber auch in diesem Fall ist eine Trennung von Grundstücken oder anderen Vermögensgegenständen in der Regel nicht möglich, da solche Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter meistens notwendiges Betriebsvermögen des zu übertragenden Teilbetriebs darstellen. Im Nachfolgenden wird daher das Abtrennen von Vermögen auf eine Tochtergesellschaft näher betrachtet.

Probleme der steuerneutralen Vermögens-trennung

Doppeltes Teilbetriebserfordernis

Die Vermögensverwaltungsgesellschaft bleibt 100 %ige Muttergesellschaft der operativen Tochtergesellschaft

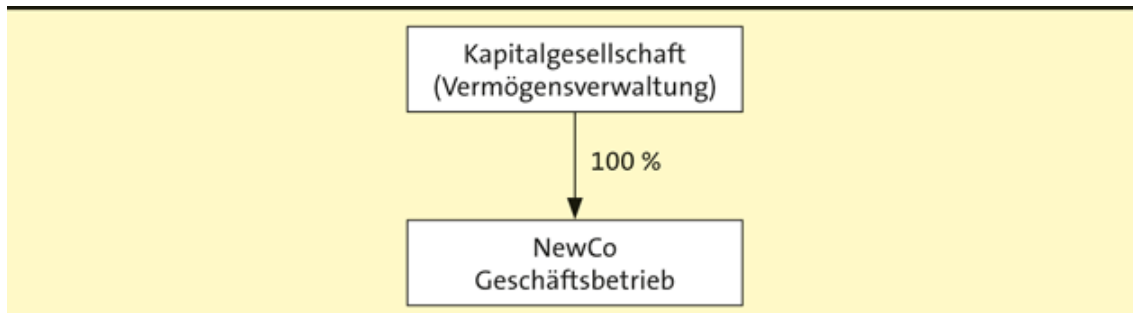


Abb. 1: Abtrennen von Vermögen auf eine Tochtergesellschaft

IV. Die zivilrechtliche Spaltung des Vermögens

Um zivilrechtlich eine (partielle) Gesamtrechtsnachfolge zu erreichen, wird auf die Möglichkeit der Spaltung zurückgegriffen. Das Umwandlungsgesetz unterscheidet in § 123 drei Formen der Spaltung:

- ▶ Aufspaltung,
- ▶ Abspaltung,
- ▶ Ausgliederung.

Formen der Spaltung und Gesamtrechtsnachfolge

Über den notwendigen Umfang der zu übertragenden Vermögensteile enthält das Umwandlungsgesetz keine Bestimmungen. Mangels ausdrücklicher anderweitiger Regelung ist es bei einer Spaltung gleichermaßen möglich, nur einen einzigen Vermögensgegenstand oder aber das gesamte Vermögen zu übertragen. Jedenfalls handelt es sich auch bei einer Spaltung von einzelnen Vermögensgegenständen um eine partielle Universalsukzession (teilweise umgangssprachlich als Sonderrechtsnachfolge bezeichnet).

Partielle Universalsukzession

Aufgrund steuerrechtlicher Restriktionen wird im Nachfolgenden nur die Ausgliederung näher beleuchtet, da sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung das vorstehend genannte doppelte Teilbetriebserfordernis notwendig wäre, welches in der Regel nicht vorliegt. Die Vermögensübertragung von der bestehenden Kapitalgesellschaft auf eine neue Tochtergesellschaft ist zivilrechtlich mit (partieller) Gesamtrechtsnachfolge möglich. Insbesondere kann der notwendige Geschäftsbetrieb in eine neue Gesellschaft übertragen, bestimmte Vermögensgegenstände zurückbehalten und für die Zukunft eine Trennung von Vermögen und Geschäftsbetrieb erreicht werden. Die Ausgliederung wurde daher auch bereits in zutreffender Weise in der Gesetzesbegründung zum Umwandlungsgesetz als Möglichkeit zur Isolierung von Haftungsrisiken, insbesondere von Risiken bei der Entwicklung neuer Produkte benannt. Eine Übertragung von einzelnen Vermögensgegenständen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ist daher nach § 123 UmwG möglich, ebenso wie eine Ausgliederung des gesamten Vermögens.

Gehrman, Ausgliederung NWB KAA-AB-41364

S. 1778

V. Die steuerrechtliche Spaltung des Vermögens

Zur steuerneutralen Übertragung von Vermögen auf eine Tochter **kapitalgesellschaft** im Rahmen einer Ausgliederung wird der doppelte Teilbetrieb gefordert. Deshalb wird nachfolgend nur die Ausgliederung von Vermögen auf eine Tochter **personengesellschaft** näher analysiert.

Kusch, Spaltung, Grundlagen NWB GAAAF-49346

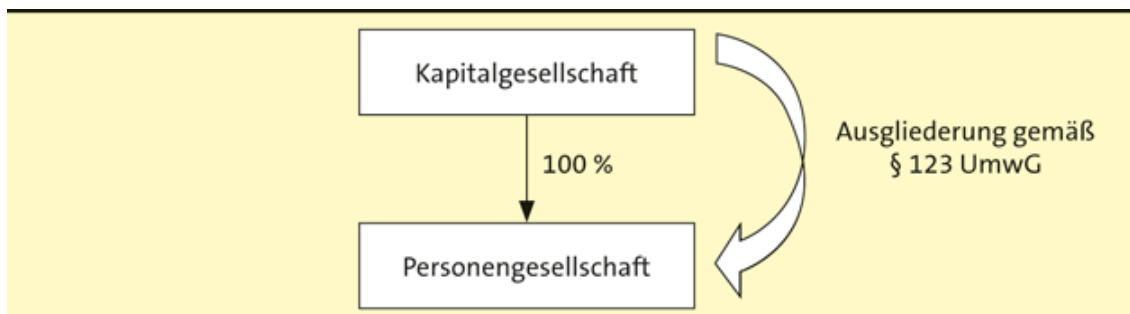


Abb. 2: Ausgliederung auf Tochterpersonengesellschaft

Soweit steuerrechtlich ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein (Teil eines) Mitunternehmeranteil(s) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Personengesellschaft eingebracht wird, ist dies nach § 24 Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten möglich. Eine Zurückbehaltung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen führt zu einer Versagung der Buchwertfortführung. Jedoch ist es nach § 24 UmwStG ausreichend, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen teilweise Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft wird.

§ 24 UmwStG und Sonder-BV

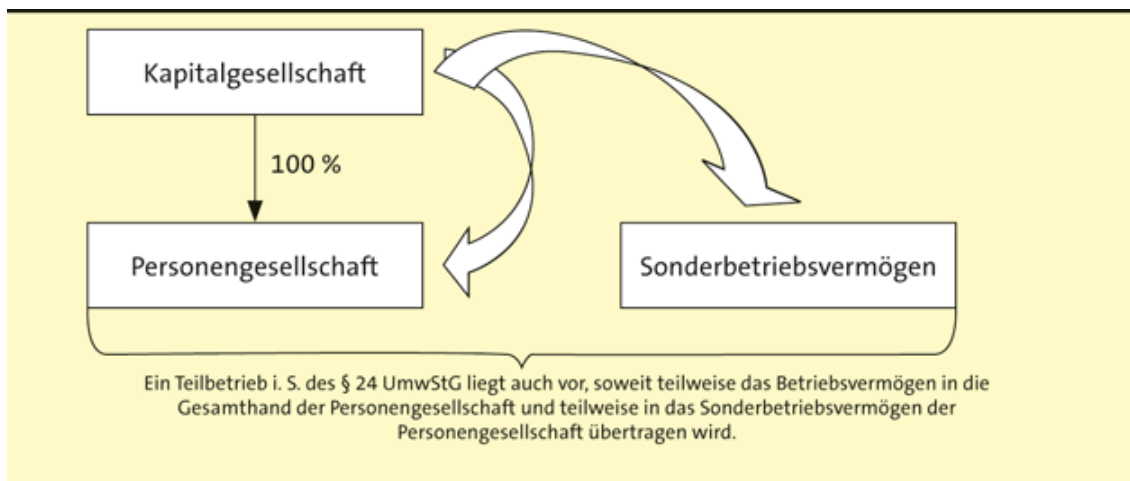


Abb. 3: Teilbetrieb i. S. des 24 UmwStG

Falls kein ganzer Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen werden soll, kann nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG ein Wirtschaftsgut buchwertneutral vom eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt überführt werden, falls die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Auch kann nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts der Buchwert angesetzt werden, soweit dieses Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt übertragen wird. Kapitalgesellschaften können deshalb aus dem eigenen Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter buchwertneutral auf eine Mitunternehmerschaft oder deren Sonderbetriebsvermögen übertragen. Dies wurde erstmals durch das BMF-Schreiben v. 7.2.2002 NWB LAAAB-81953 von der Finanzverwaltung anerkannt. Mit BMF-Schreiben v. 29.3.2007 (BStBl 2007 I S. 369) wurde das vorstehende BMF-Schreiben nicht mehr in die Positivliste der Finanzverwaltung aufgenommen. Jedoch bedeutet die Aufhebung der BMF-Schreiben keine Aufgabe der bisherigen Rechtsauffassung der Verwaltung, sondern dient der Bereinigung der Weisungslage. Mit BMF-Schreiben v. 8.12.2011 (BStBl 2011 I S. 1279) hat die Finanzverwaltung die bisherige Rechtsauffassung bestätigt und die Kapitalgesellschaft explizit in den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG weiterhin einbezogen. Insbesondere § 6 Abs. 5 Satz 2 und

Wirtschaftsgüter

S. 1779

Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG ist auch für Kapitalgesellschaften anwendbar. Eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft auf eine Mitunternehmerschaft bzw. in deren Sonderbetriebsvermögen ist daher möglich.

Der Gesetzgeber hat damit verschiedene Möglichkeiten zur steuerneutralen Übertragung von Vermögen aus einer Kapital- in eine Personengesellschaft oder in das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft gesetzlich verankert. Soweit die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit vorliegen, ist gemäß BMF-Schreiben v. 8.12.2011 (BStBl 2011 I S. 1279) § 24 UmwStG vor den Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG anzuwenden.

§ 24 UmwStG immer vorrangig gegenüber § 6 Abs. 5 EStG

VI. Die Umsetzung der Vermögenstrennung

Eine Ausgliederung könnte daher folgendermaßen erfolgen: Die Kapitalgesellschaft gründet eine Verwaltungskapitalgesellschaft sowie eine Kommanditgesellschaft, an der die Verwaltungskapitalgesellschaft mit 0 % und die zu betrachtende Kapitalgesellschaft als 100 %iger Kommanditist beteiligt werden. Durch die Installation einer Kapitalgesellschaft & Co. KG wird die zukünftige Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt (soweit die Hafteinlage des Kommanditisten vollständig erbracht wurde). Die unternehmerische Tätigkeit in der Kapitalgesellschaft & Co. KG sollte erst nach Eintragung der Hafteinlage in das Handelsregister erfolgen. Die Höhe der Kommanditbeteiligung der Kapitalgesellschaft an der Kapitalgesellschaft & Co. KG sollte dabei so gering wie möglich ausfallen und die Hafteinlage soll die Höhe der Beteiligung widerspiegeln, d. h. es gilt, eine erhöhte Hafteinlage gegenüber der Pflichteinlage zu vermeiden.

GmbH & Co. KG als optimales Ausgliederungsvehikel

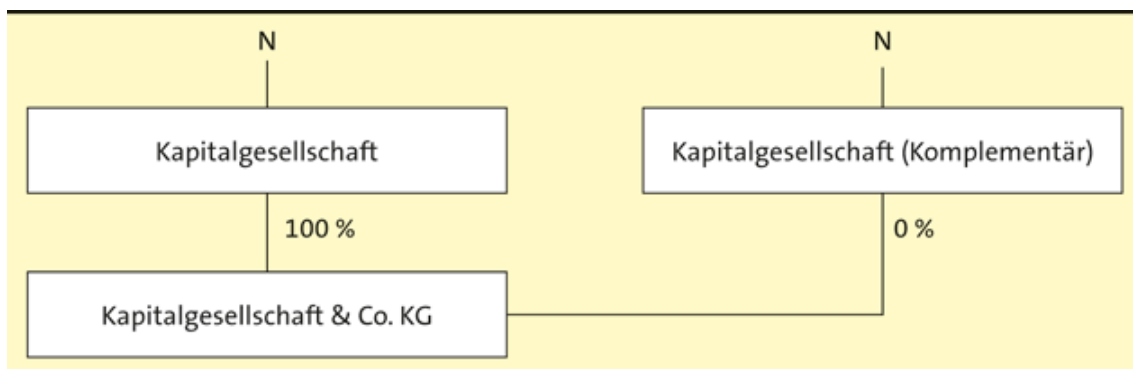


Abb. 4: Ausgliederungsstruktur mittels GmbH & Co. KG

Dabei ist zu prüfen, welche Wirtschaftsgüter auf die neue Personengesellschaft übergehen sollen. Des Weiteren ist festzustellen, ob Verbindlichkeiten und andere Lasten auf die neue Gesellschaft übertragen werden sollen.

S. 1780

1. Übertragung nach § 24 UmwStG

a) Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die neue Personengesellschaft

Bei einer Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die neue Personengesellschaft ist § 24 UmwStG anzuwenden, soweit insgesamt ein Betrieb/Teilbetrieb übergeht. § 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirbt. Soweit der Mitunternehmer bereits zu 100 % an der Personengesellschaft beteiligt ist, muss sein Kapitalkonto I bei einer weiteren Einbringung erhöht werden. Die

Ausschließliche Buchung auf Kapitalkonto II ist keine Gewährung von Gesellschaftsrechten

teilweise Buchung auf dem Kapitalkonto I und auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist möglich. Die teilweise Buchung auf einem Darlehenskonto kann ebenfalls begünstigt sein, soweit die Grenzen des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nicht überschritten werden. Eine Buchung ausschließlich auf einem Darlehenskonto reicht nicht aus. Auch eine Übertragung mit negativem Kapital ist möglich. Der BFH hat mit Urteil v. 29.7.2015 - IV R 15/14 (BStBl 2016 II S. 593) entschieden, dass die ausschließliche Buchung auf einem Kapitalkonto II keine Gewährung von Gesellschaftsrechten darstellt. Diese Entscheidung wurde durch das BMF-Schreiben v. 26.7.2016 (BStBl 2016 I S. 684) von der Finanzverwaltung bestätigt und ist daher zu beachten.

Zu BFH IV R 15/14 s. Kraft, NWB 14/2016 S. 996; Schmudlach, NWB 44/2016 S. 3305

Aus haftungsrechtlicher Sicht sollten so wenig Wirtschaftsgüter wie möglich in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden, um das Haftvolumen nicht künstlich zu erhöhen. Dies gilt sowohl für Übertragungen nach § 24 UmwStG als auch für solche nach § 6 Abs. 5 EStG.

Künstliche Erhöhung des Haftungsvolumens vermeiden

b) Übertragung des Geschäfts- oder Firmenwerts

Im Zusammenhang mit der Ausgliederung können der mit stillen Reserven behaftete Geschäfts- oder Firmenwert sowie andere immaterielle Wirtschaftsgüter, die keinen oder nur einen geringen Buchwert haben, auf die neue Personengesellschaft steuerneutral übertragen werden. Insbesondere der unentgeltliche Geschäfts- oder Firmenwert, welcher grds. nicht selbständig übertragbar ist, sondern mit den geschäftswertbildenden Faktoren übergeht, ist damit unproblematisch übertragbar.

c) Bewertungswahlrecht

Steuerrechtlich hat die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz, einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter, mit dem gemeinen Wert anzusetzen; bei Pensionsrückstellungen ist § 6a EStG zu beachten. Abweichend davon kann auf Antrag das übernommene Betriebsvermögen mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert angesetzt werden, soweit das Recht der BRD hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven nicht beschränkt oder ausgeschlossen wird. Der Antrag ist dabei spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Das steuerliche Bewertungswahlrecht kann unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Grundsatz: Gemeiner Wert

Auf Antrag: Buch- oder Zwischenwert

d) Rückwirkung

Nach § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i. V. mit § 20 Abs. 6 UmwStG kann im Fall einer Gesamtrechtsnachfolge (§ 123 UmwG) eine einkommen- und gewerbsteuerliche Rückwirkung des Einbringungsvorgangs um bis zu acht Monate beantragt werden. Für die Umsatzsteuer besteht keine Rückwirkungsmöglichkeit.

Einkommensteuerliche und gewerbsteuerliche Rückwirkung möglich

Insoweit kann nach § 24 UmwStG eine Separierung von Geschäftsbetrieb und wesentlichen Betriebsgrundlagen (z. B. Grundstücke) erreicht werden, falls die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Gesellschaft zur Nutzung überlassen und damit Sonderbetriebsvermögen geworden sind.

Nutzungsüberlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen

S. 1781

2. Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG

Soweit nur „positive“ Wirtschaftsgüter auf die neue Personengesellschaft zu übertragen sind, eignet sich § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zur steuerneutralen Einzelübertragung. In diesem Zusammenhang stellen bestimmte an die neue Personengesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter (z. B.

Übertragung kann buchwertneutral erfolgen

Grundstücke) notwendiges Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers dar und sind nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG steuerneutral in das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zu überführen. Handelsrechtlich bleibt das Grundstück in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft und wird aus zivilrechtlicher Sicht kein haftbares Vermögen.

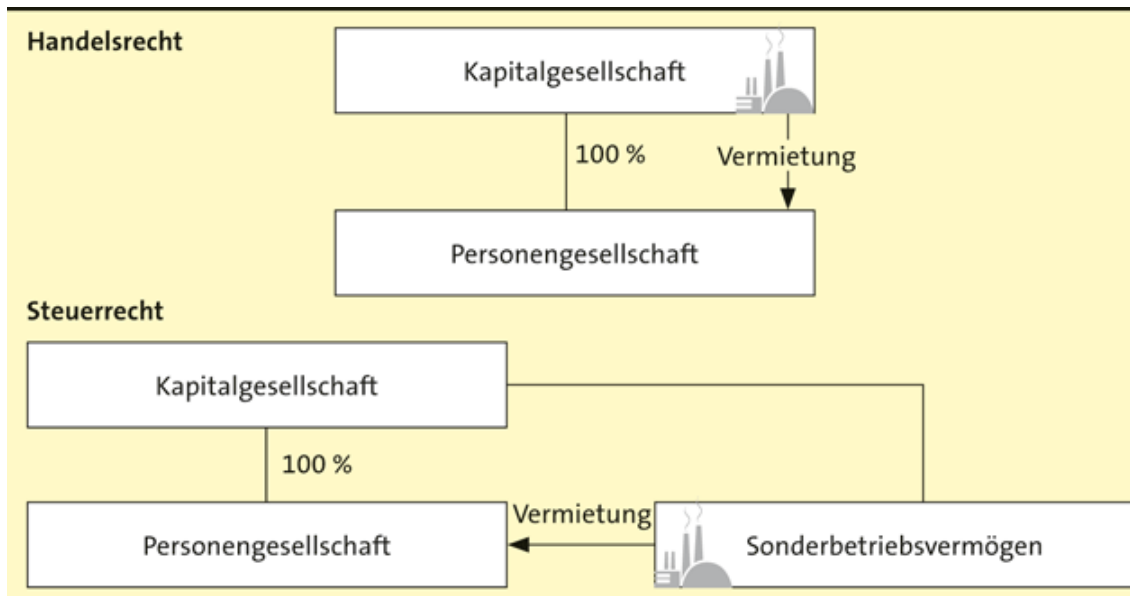


Abb. 5: Handels- und steuerrechtliche Folgen der steuerneutralen Einzelübertragung

Handelsrechtlich ist die Bewertung von Entnahmen und Einlagen von zu übertragenden Vermögensgegenständen in die Personengesellschaft in der Handelsbilanz nicht normiert. Die Entnahme bzw. Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft kann daher sowohl mit dem Buchwert als auch mit dem Zeitwert erfolgen. Der Ansatz des Zeitwerts ist bei einer Einlage in die Handelsbilanz vorzuziehen, da nur dadurch eine Abgrenzung von Wertänderungen im Zeitablauf möglich ist (Wertänderungen im Privatvermögen und Betriebsvermögen) und eine Zuordnung von stillen Reserven zwischen mehreren Gesellschaftern eines Vermögensgegenstands abgrenzbar bleibt. Die handelsrechtliche Bilanzierung kann daher von der steuerrechtlichen Bilanzierung abweichen. Dies ermöglicht eine verbesserte Eigenkapitaldarstellung in der Handelsbilanz. Es erhöht sich zwar in der Handelsbilanz auch das haftbare Eigenkapital, jedoch nur deklaratorisch, da ohnehin die eingelegten Vermögensgegenstände als Gesellschaftsvermögen „haften“; unabhängig davon, ob die Einlage zu Buch- oder Zeitwerten erfolgt. Zivilrechtlich kann dieses Vermögen nach § 123 UmwG mit Gesamtrechtsnachfolge übertragen werden. Eine handelsrechtliche Rückwirkung greift grds. bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Steuerrecht nicht. Im Zusammenhang mit der Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 123 Abs. 2 UmwG auf eine andere Kapitalgesellschaft wurde jedoch die steuerrechtliche Rückwirkung der Ausgliederung im Wege der Analogie einem Vorgang des Umwandlungssteuergesetzes gleichgestellt, d. h. eine analoge Anwendung sollte somit auch bei Übertragungen auf Personengesellschaften gelten.

Handels- und steuerrechtliche Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Analoge Anwendung der Rückwirkungsmöglichkeit

VII. Arbeitsrecht

Bei den o. a. Übertragungsvorgängen gehen die dafür notwendigen Mitarbeiter in der Regel im Rahmen des § 613a BGB auf die neue Personengesellschaft über. Sowohl das Individualarbeitsrecht als auch das Kollektivarbeitsrecht sind zu beachten und die Folgen für die Arbeitnehmer, de-

§ 613a BGB in der Regel anwendbar

ren Vertretungen und vorgesehene Maßnahmen im Spaltungsvertrag darzustellen. Gegebenenfalls sind bei der Zuweisung von Arbeitsverhältnissen Einschränkungen zu beachten.

VIII. (Durchgriffs-)Haftung

Oftmals wird in der Praxis der Begriff der „Durchgriffshaftung“ mit in die Entscheidungsfindung einbezogen. Diese Durchgriffshaftung ist derzeit in der Regel nicht mehr existent (vgl. BGH, Urteil v. 10.12.2007 - II ZR 239/05, BGHZ 175 S. 12). Ausgenommen davon sind natürlich Sachverhalte, die einen besonderen Rechtsgrund beinhalten, wie z. B. die Übernahme von Bürgschaften oder unerlaubte Handlungen (z. B. Gestaltungsmissbrauch im Zusammenhang mit einer Ausgliederung). Die bisherige Lösung der Gerichte zur Durchgriffsproblematik über einen konzernrechtlichen Grundsatz oder zur entscheidenden Beeinflussung ihrer Geschäftsführung wurde zwischenzeitlich endgültig aufgegeben. Somit ist die Durchgriffshaftung nur noch in bestimmten Fallgruppen möglich, u. a. bei unlauterem Verhalten oder bei Vermögensvermischung. Es kommt damit nur im Einzelfall, unter den Voraussetzungen der sittenwidrigen vorsätzlichen Schädigung (§ 826 BGB), eine persönliche Haftung in Betracht.

Für Verbindlichkeiten z. B. aus Produkt- oder Umwelthaftung, für die der übertragende Rechtsträger bereits verantwortlich war, welche aber erst nach der Spaltung offenkundig werden, müssen sich die beteiligten Rechtsträger aber weiterhin gemeinsam verantworten. Dieser Ansatz ist m. E. konsequent, da eine bereits begründete Verbindlichkeit (vor Ausgliederung) dem übernehmenden Rechtsträger im Zweifel zuzurechnen ist und hierdurch ein angemessener Gläubigerschutz erreicht wird.

Durchgriffshaftung nur noch bei vorsätzlicher Handlung, Vermögensvermischung oder bei bestimmten Rechtsverhältnissen
Frings, NWB F. 18 S. 4679

Ursprüngliche Haftungsverantwortung wird auf die neue Gesellschaft übertragen

IX. Umsatzsteuer

Soweit der gesamte (Teil-)Betrieb auf eine neue Personengesellschaft ausgegliedert wird, handelt es sich um eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG. Eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt z. B. bei einer Einbringung eines Betriebs in eine Gesellschaft auch dann vor, wenn einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter, insbesondere auch die dem Unternehmen dienenden Grundstücke, nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an den Erwerber vermietet oder verpachtet werden und eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs durch den Erwerber gewährleistet ist. Hierfür reicht eine langfristige Vermietung für beispielsweise acht Jahre aus. Eine umsatzsteuerneutrale Ausgliederung eines Betriebs an die Tochterpersonengesellschaft ist deshalb auch ohne zivilrechtlich vollständige Übertragung eines Teilbetriebs möglich. Werden nur einzelne Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Umstrukturierung übertragen, kann es sich um einen entgeltlichen oder um einen unentgeltlichen Vorgang handeln. Entscheidend für die Übertragung ist die Frage nach der „Entgeltlichkeit“. Eine Einzelfallprüfung ist notwendig. Die Berichtigungspflicht nach § 15a UStG ist ggf. zu beachten.

Rennar, Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, NWB 5/2017 S. 343

Soweit eine entgeltliche Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, handelt es sich regelmäßig um einen tauschähnlichen Umsatz. Für die Bemessungsgrundlage gilt der Wert des Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz; die Umsatzsteuer gehört dabei nicht zum Entgelt. Ein Vorsteuerabzug ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 UStG möglich.

Entgeltliche Übertragungen

Bei unentgeltlichen Übertragungen handelt es sich in der Regel um eine steuerbare, unentgeltliche Wertabgabe. Die Mindestbemessungsgrundlage ist anzuwenden. Ein Vorsteuerabzug ist in der Regel nicht möglich. Eine Personengesellschaft erbringt an den Gesellschafter bei einer Bar- oder Sacheinlage sowie bei einer Aufnahme eines Gesellschafters hingegen keinen steuerbaren Umsatz.

Unentgeltliche Übertragungen

S. 1783

X. Grunderwerbsteuer

Soweit Grundstücke zivilrechtlich im Vermögen der Kapitalgesellschaft verbleiben und nur steuerrechtlich in das Sonderbetriebsvermögen der Tochterpersonengesellschaft übertragen werden, liegt kein Übertragungsakt im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes vor, da das bloße Nutzen eines Grundstücks ebenso wie die Beendigung dieser Nutzung ohne Rechtsträgerwechsel grunderwerbsteuerlich unbeachtlich ist.

Ausgliederung führt in der Regel nicht zu GrESt-Belastung

Soweit bestimmte Grundstücke auf den übernehmenden Rechtsträger zivilrechtlich übertragen werden, handelt es sich zwar um einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang, welcher jedoch nach § 5 Abs. 2 GrEStG steuerfrei ist. Sperrfristen sind zu beachten.

Sperrfristen

Fazit

Die zivilrechtliche Ausgliederung nach §123 UmwG ermöglicht eine partielle Gesamtrechtsnachfolge von einer Kapitalgesellschaft auf eine Tochterpersonengesellschaft für Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte, Vertragsverhältnisse und sonstige Dauer-schuldverhältnisse, und zwar bei gleichzeitiger Vermögenstrennung durch Konzernierung. Steuerrechtlich kann die Ausgliederung über § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG oder durch Kombination beider Rechtsvorschriften steuerneutral erreicht werden. Im Idealfall wird ein Betrieb oder ein Teilbetrieb im Rahmen des § 24 UmwStG teilweise in das Gesamthandsvermögen und teilweise in das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft übertragen und das zivilrechtlich zurückbehaltene Vermögen langfristig an die Tochterpersonengesellschaft vermietet. Sämtliches Vermögen im Sonderbetriebsvermögen ist dabei grds. nicht im haftbaren Vermögen der Tochterpersonengesellschaft enthalten und ermöglicht eine zukünftige Haftungsabschottung. Eine Berichtigungspflicht entfällt nach § 15a UStG, wenn es sich um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG handelt. Grunderwerbsteuer fällt in der Regel ebenfalls nicht an.

AUTOR



Bernd Koller,

Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Betriebswirt (FH), ist angestellter Steuerberater bei Dr. Kittl & Partner mbB Steuerberater Wirtschaftsprüfer Rechtsanwalt in Deggendorf und überwiegend im Bereich M&A, Umstrukturierungen sowie im Internationalen Steuerrecht tätig und Lehrbeauftragter an der Technischen Hochschule Deggendorf im Bereich Unternehmenssteuern/Steuerrecht.

Fundstelle(n):

NWB 2018 Seite 1775 - 1783

NWB PAAAG-85035