

Praktische Probleme bei der Umwandlung klein- und mittelständischer Betriebe

1. Einführung

Auch bei der Beratung klein- und mittelständischer Unternehmen tritt nicht nur aus steuerlichen Gründen oft die Frage auf, ob die Rechtsform des Unternehmens für die Mandanten zutreffend ist. Auslöser solcher Überlegungen können innerbetriebliche Gründe (z. B. stetiges Wachstum), außergewöhnliche äußere Anlässe (Unternehmenserwerb, Vorbereitung der Unternehmensnachfolge, Aufnahme von Gesellschaftern usw.) oder auch Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen sein.

Der Steuerberater ist hierbei der erste Ansprechpartner oder der Initiator von Überlegungen, die eine Änderung der Rechtsform des Unternehmens zur Grundlage haben. Kommen die Beteiligten zu der Überzeugung, dass die bisherige Unternehmensform als nicht mehr optimal qualifiziert wird, ist sorgsam abzuwägen, ob eine Umwandlung durchzuführen ist. Bei diesem Ergebnis ist eine entsprechende Planung der notwendigen rechtlichen, aber auch wirtschaftlichen Schritte vorzunehmen.

Jede Unternehmensumwandlung ist in der Regel mit einem nicht unerheblichen zeitlichen und finanziellen Aufwand verbunden.

Ist die Entscheidung gefallen, dass die Rechtsform geändert werden soll, ist zu berücksichtigen, dass es grundsätzlich mehrere Wege der Umwandlung geben kann. Es ist hierbei abzuwägen, bei welcher Gestaltung die Vorteile die Nachteile überwiegen.

Grundlage der steuerlichen Auswirkungen für Umwandlungen ist das Umwandlungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, geändert durch das Steuerver-

günstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003. Weitere Änderungen hat das Umwandlungssteuergesetz durch das „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“ aus Dezember 2006 erfahren. Grundlage für die rechtlichen Vorschriften der Umwandlung ist das Umwandlungsgesetz (UmwG) vom 28.10.1994. Danach sind drei Arten der Umwandlung vorgesehen, nämlich:

- die Verschmelzung
 - o bei bestehenden Unternehmen zur Aufnahme,
 - o bei neu gegründeten Unternehmen zur Neugründung;
- die Spaltung
 - o die Aufspaltung zur Aufnahme oder zur Neugründung,
 - o die Abspaltung zur Aufnahme oder Neugründung;
- Formwechsel.

Während es sich bei der Verschmelzung um eine Gesamtrechtsnachfolge handelt, liegt bei den Spaltungsfällen eine Einzelrechtsnachfolge vor. Beim Formwechsel wird ja lediglich das rechtliche Kleid des Unternehmens gewechselt (identitätswahrende Umwandlung), so dass letztendlich das Unternehmen in einem anderen Rechtskleid bestehen bleibt.

Neben den Fällen der Umwandlung nach dem Umwandlungssteuergesetz besteht eine Vielzahl von klassischen zivilrechtlichen Umwandlungsmethoden wie Sachgründung, Sachkapitalerhöhung, Einbringung, Anwachsung und Verkauf.

2. Beratungsrelevante Ansätze

2.1 Einzelunternehmen

Die weitaus größte Anzahl von Mandanten kleinerer und mittlerer Steuerberatungspraxen sind Einzelunternehmen von Gewerbebetrieben und freien Berufen. Das Umwandlungsgesetz (UmwG) regelt ausschließlich Umwandlungen von Einzelkaufleuten, Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften. Einzelunternehmen, die nicht hierunter fallen – z. B. Angehörige der freien Berufe – können nicht im Rahmen des Umwandlungsgesetzes Änderungen ihrer Unternehmensform durchführen. Für sie kommen lediglich die zivilrechtlichen Umwandlungsmethoden in Frage.

2.1.1 Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine neu zu gründende Gemeinschaftspraxis

Diese Form der Gründung einer Personengesellschaft wird häufig bei Aufnahme eines Berufskollegen oder eines Familienangehörigen mit entsprechender Berufsqualifikation zur Nachfolgeregelung durchgeführt. Zivilrechtlich ist darauf hinzuweisen, dass der neu hinzutretende Gesellschafter in eine Einzelpraxis nicht für Verbindlichkeiten des einbringenden Gesellschafters, die vor Beginn der Gemeinschaftspraxis entstanden sind, haftet. Besonderes Augenmerk sollte auf den Vertrag der Gemeinschaftspraxis gelegt werden, um alle relevanten Gegebenheiten zu regeln. Wichtig sind hierbei die Regelungen über Entnahmen und Einlagen

der Gesellschafter, die Gewinnverteilung und die Entwicklung von sog. Eigenkapitalkonten unter Berücksichtigung der Erträge, Entnahmen und Einlagen sowie der fortgeführten Bestände, wenn die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird.

Die Einbringung einer freiberuflichen Praxis kann in der Weise erfolgen, dass in die Gemeinschaftspraxis von einem Partner ein bisher als Einzelpraxis geführtes Unternehmen eingebracht wird und der zweite Partner Kapital einbringt. Eine weitere Möglichkeit ist die, dass zwei bisher als Einzelpraxen geführte Unternehmen eingebracht werden.

In der Regel ermitteln freiberufliche Praxen ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG. Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft ist gem. § 24 UmwStG die Einbringung gem. § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen. Grundsätzlich ist für die eingebrachten Wirtschaftsgüter der gemeine Wert anzusetzen. Die Möglichkeit einer Buchwertfortführung besteht nur auf Antrag.

Eine weitere Möglichkeit stellt die Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine bestehende Gemeinschaftspraxis dar. Zivilrechtlich ist darauf hinzuweisen, dass der BGH entschieden hat, dass neu hinzutretende Gesellschafter auch für Altschulden der GbR mithaften. Auch hier besteht die Möglichkeit, eine Buchwertfortführung zu beantragen.

Wird der Antrag auf Buchwertfortführung nicht gestellt, sind alle Wirtschaftsgüter der eingebrachten Praxis mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Das bedeutet nicht nur eine Aufstockung der bilanzierten Wirtschaftsgüter der Höhe nach, sondern auch eine solche dem Grunde nach. So sind beispielsweise bisher nicht bilanzierte, originäre immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Praxiswert) mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Bei der Einbringung von freiberuflichen Praxen in Gemeinschaftspraxen treten in der Regel nicht unerheblich Sonderprobleme auf. So kann es sein, dass der bisherige Einzelpraxisinhaber Eigentümer der Immobilie ist, in der die Praxis geführt wird. Der hinzutretende Partner möchte sich jedoch finanziell nicht an der Immobilie beteiligen. Darüber hinaus kann die Möglichkeit bestehen, dass der bisherige Einzelpraxisinhaber Verbindlichkeiten in seinem steuerlichen Betriebsvermögen geführt hat, an denen sich hinsichtlich der Bedienung der neu hinzutretende Partner nicht beteiligen möchte.

Diese Probleme sind m. E. nur zu lösen, indem Vermögensgegenstände und Schulden, die nicht gesamthänderisch oder gesamtschuldnerisch übernommen werden, in Sonderbilanzen geführt werden.

Ein weiteres Problem sind die steuerlichen Belastungen des Praxispartners, der von dem neu hinzutretenden Partner einen angemessenen Kaufpreis für den Anteil an der bisher als Einzelpraxis geführten Unternehmung erhält und hierauf diesen Kaufpreis aufgrund fehlender Voraussetzungen allerdings unter Inanspruchnahme der Tarifvergünstigungen des § 34 Abs. 1 EStG versteuern muss. Die Tarifvergünstigung ist in der Regel jedoch nur sehr gering, so dass vom Kaufpreis ein erheblicher Betrag dem Fiskus zukommt.

Für diese Fälle gibt es Gestaltungen, die zumindest vorübergehend die Besteuerung vermeiden. So kann der einzubringende Betrag der neu gegründeten Gemeinschaftspraxis zur Verfügung gestellt werden und nicht dem übertragenden Einzelpraxisinhaber. Diese Gestaltung kann dazu führen, dass eine Besteuerung erst bei endgültigem Ausscheiden des vorherigen Einzelpraxisinhabers erfolgt und dann ggf. gem. § 18 Abs. 3 i. V. m. § 34 Abs. 3 EStG eine

wesentlich niedrigere steuerliche Belastung zur Folge hat. Ähnlich kann dies erfolgen, indem die Zahlung des hinzutretenden Partners als Kautions zur Verfügung gestellt wird und erst bei Ausscheiden des vorigen Einzelpraxisinhabers wie oben beschrieben die Besteuerung erfolgt.

2.1.2 Einbringung eines gewerblichen Einzelunternehmens in eine Personenhandels-gesellschaft

Soweit der einbringende Unternehmer nicht Kaufmann im Sinne des HGB ist, ist das UmwG nicht anzuwenden. Die Einbringung eines Einzelunternehmens eines nicht im Handelsregister eingetragenen Inhabers erfolgt im Wege der Einbringung in eine entweder neu zu gründende oder bereits bestehende Personenhandelsgesellschaft. So kann auch vor Einbringung die Personenhandelsgesellschaft von dem beteiligten Partner gegründet worden sein und die Einbringung dann erfolgen.

Auch in diesen Fällen ist grundsätzlich der gemeine Wert für die eingebrachten Wirtschaftsgüter anzusetzen – auf Antrag ist auch eine Buchwertfortführung möglich (§ 24 UmwStG).

Im Fall der Gründung einer Personenhandelsgesellschaft mit einem eingetragenen Kaufmann kann gem. § 152 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge eine Ausgliederung auf eine bestehende Personenhandelsgesellschaft erfolgen, wenn die Gesellschaft vorher gegründet wurde.

Auch in diesen Fällen kann es sinnvoll sein, nicht alle Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einzubringen, so dass die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter oder Verbindlichkeiten in Sonderbilanzen des Gesellschafters erfasst werden.

Mit dem Hintergrund der Haftungsbegrenzung kann es sinnvoll sein, ein Unternehmen in eine GmbH & Co. KG einzubringen; wesentliches Vermögen des Unternehmens verbleibt bei dem Gesellschafter, der dieses als Betriebsvermögen in einer Sonderbilanz ausweist. So kann der bisherige Einzelunternehmer eine 1-Mann-GmbH & Co. KG gründen und Teile seines Unternehmens, die für das operative Geschäft von Bedeutung sind, in das Gesamthandsvermögen einbringen. Hierdurch ist auch die Möglichkeit gegeben, ggf. nicht ausreichend ausgewiesenes Eigenkapital durch Zurückbehalt von Verbindlichkeiten darzustellen, ohne stille Reserven aufzudecken.

Eine andere Möglichkeit der Darstellung des Eigenkapitals kann durch Einbringung unter Ansatz des gemeinen Werts für die Wirtschaftsgüter erfolgen. Bei Aufdeckung der stillen Reserven in der steuerlichen Schlussbilanz entsteht ein Übertragungsgewinn, der als laufender Gewinn in voller Höhe einkommen- und gewerbesteuerpflichtig ist. Aus diesem Grund ist eine entsprechende Handhabung nur dann sinnvoll, wenn z. B. Verlustvorträge auszugleichen sind, ohne dass die Aufdeckung stiller Reserven ganz oder teilweise steuerlich belastet wird.

Darauf hinzuweisen ist, dass bei einer GmbH & Co. KG ab 2006 die Offenlegung des Jahresabschlusses im Unternehmerregister, das beim Bundesanzeiger geführt wird, erfolgt. Die Offenlegung kann durch ein Ordnungsgeld gem. § 335 HGB von mindestens 2.500,00 € und höchstens 25.000,00 € belegt werden, wenn die Pflicht zur Offenlegung nicht befolgt wird. Zunächst werden die Geschäftsführer bei Nichtvorlage der offen zu legenden Urkunden unter Androhung eines Ordnungsgeldes an ihre gesetzliche Verpflichtung erinnert. Mit der Androhung des Ordnungsgeldes sind den Beteiligten zugleich die Kosten des Verfahrens aufzuerle-

gen. Das Ordnungsgeldverfahren ist ein Justizverwaltungsverfahren, bei dem in der Vertretung der Beteiligten auch Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Steuerberater und Steuerbevollmächtigte zur Vertretung befugt sind.

2.2 Personenhandelsgesellschaften

Die Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft wiederum in eine andere Personenhandelsgesellschaft – z. B. von der OHG zur GmbH & Co. KG – kann ohne besondere Probleme dadurch erfolgen, dass eine Verwaltungs-GmbH als Gesellschafterin ohne Beteiligung am Vermögen der Personenhandelsgesellschaft die Komplementärstellung einnimmt, die natürlichen Personen der bisherigen OHG Kommanditisten werden und insoweit eine Haftungsbeschränkung erfahren. Das bisherige Betriebsvermögen verbleibt in der GmbH & Co. KG, so dass auch hierdurch keine steuerlichen Belastungen entstehen.

Bei Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine GmbH sind die Maßnahmen nach dem UmwG, insbesondere §§ 192, 193, 194, 207, 215, 216, 218 UmwG, zu beachten. Soweit bisher als Sonderbetriebsvermögen geführte Wirtschaftsgüter oder Schulden mit auf die GmbH übergehen, können diese noch in die KG eingebracht werden, damit sie unmittelbar vor der Umwandlung erfasst werden (§ 6 Abs. 5 EStG). Die Anteile der nutzenden Gesellschaft können anschließend unter Anwendung des § 20 UmwStG im Wege des Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden, wobei die Aufdeckung stiller Reserven mit einem Antrag auf Beibehaltung der Buchwerte vermieden werden kann.

Der Formwechsel wird mit Eintragung im Handelsregister wirksam. Damit ist grundsätzlich der Tag der Eintragung der steuerliche Übertragungstichtag. Auf Antrag kann der Formwechsel davon abweichend auf einen Stichtag bezogen werden, der maximal acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zum Handelsregister liegen darf (§ 25 UmwStG i. V. m. § 20 Abs. 7 u. 8 UmwStG).

Soweit das bilanziell ausgewiesene Eigenkapital der einzelnen Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft das Stammkapital nicht darstellt oder die nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH den Gesellschaftern zugewiesenen Stammkapitalanteile nicht durch eingebrachte Kapitalanteile gedeckt sind, sind ggf. stille Reserven aufzudecken, weil die Umwandlung als Einbringung von Mitunternehmeranteilen angesehen wird. Dies ist für jeden Gesellschafter gesondert zu betrachten. Die Aufstockung führt beim jeweils betroffenen Gesellschafter zu einem Einbringungsgewinn, der zwar bei der Gesellschaft zu einem höheren Abschreibungsvolumen führt, bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer unterliegt und bei der Gesellschaft gewerbesteuerpflichtig ist.

Aufgrund der nicht unerheblichen praktischen Schwierigkeiten negativer Kapitalkonten kann ein Ausgleich durch Bareinlage oder Übernahme von Verbindlichkeiten zweckmäßig sein und steuerliche Nachteile vermeiden.

Verlustvorträge von Kommanditisten gem. § 15 a EStG gehen mit der Umwandlung verloren. Eine Verrechnung könnte bestenfalls mit dem Einbringungsgewinn erfolgen.

Zu beachten ist, dass bei Mitunternehmeranteilen mit unterschiedlichen Werten ein Ausgleich unter den Gesellschaftern erfolgen muss. Unterbleibt ein Wertausgleich, liegt in der Regel eine Schenkung vor. Ein Ausgleich kann auch geschaffen werden, indem z. B. Vorzugsdivi-

denden (-gewinnanteile) eingeräumt werden, für alle Beteiligten Anteile in Höhe der Teilwerte gewährt werden oder der Wert von Mitunternehmeranteilen nur teilweise mit Anteilen der GmbH belegt wird und der überschießende Wert den Rücklagen oder dem betreffenden Gesellschafter etwa als Darlehen gut gebracht wird.

Bei der Einbringung von Grundstücken fällt keine Grunderwerbsteuer an, da handelsrechtlich keine Vermögensübertragung stattfindet.

Die Umwandlung einer GmbH & Co. KG in eine GmbH kann in der oben beschriebenen Form auch in der Art erfolgen, dass die Kommanditanteile entsprechend in die Verwaltungs-GmbH eingebracht werden, ohne dass die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes berücksichtigt werden müssen. Hierzu ist es erforderlich, dass ein Einbringungs- und Übertragungsvertrag geschlossen wird, ggf. eine Kapitalerhöhung bei der Verwaltungs-GmbH erfolgt, die Kapitalerhöhung dem Handelsregister angemeldet wird, und nach erfolgter Eintragung der Veränderungen in der GmbH die KG im Handelsregister gelöscht wird.

Die Einbringung ist grundsätzlich zum gemeinen Wert, auf Antrag zu Buchwerten gem. § 20 UmwStG möglich.

Eine Verschmelzung zweier GmbH & Co. KG ist nach dem Umwandlungsgesetz durchzuführen, wobei in der Regel eine Verwaltungs-GmbH überflüssig wird. Nach Verschmelzung des Vermögens der KG, unter der Voraussetzung, dass die Verwaltungs-GmbH nicht am Vermögen beteiligt ist, kann diese durch Löschung oder Verschmelzung mit der zweiten Verwaltungs-GmbH untergehen.

Sowohl die Verschmelzung als auch der Formwechsel können höchstens acht Monate seit dem Zeitpunkt der Beantragung der Verschmelzung beim zuständigen Handelsregister rückwirkend durchgeführt werden. Dies bedeutet, dass als Verschmelzungstichtag oder Formwechselstichtag nicht unbedingt ein Bilanzstichtag einer der betroffenen Gesellschaften genommen werden muss, sondern es kann auch ein Stichtag vor oder nach den Bilanzstichtagen (zu jedem Datum) genommen werden. Mit dieser Variante können steuerliche Vorteile generiert werden, so z. B. wenn eine Gesellschaft im laufenden Wirtschaftsjahr Verluste erwirtschaftete und die andere Gesellschaft Gewinne erzielte. Dann können durch die vom Bilanzstichtag abweichende Verschmelzung Verrechnungen der Verluste erfolgen. Allerdings bestimmt § 12 Abs. 3 S. 12 i. V. m. § 4 UmwStG (neuer Fassung nach SEStEG), dass verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte nicht von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Das bedeutet, dass die übernehmende Gesellschaft im Vergleich zum bisherigen Recht die Verluste und negativen Einkünfte der übertragenden Gesellschaft nach der Verschmelzung nicht mehr geltend machen kann. Es verbleibt allerdings die Möglichkeit, einen Übertragungsgewinn auf Ebene der übertragenden Gesellschaft mit einem laufenden Verlust sowie einem vorhandenen Verlustvortrag zu verrechnen, soweit entsprechende stille Reserven vorhanden sind.

Bei einer solchen Aufstockung auf den gemeinen Wert oder einen Zwischenwert ist jedoch folgendes zu beachten:

- Der bei der Aufstockung entstehende Gewinn unterliegt der Mindestbesteuerung nach § 10 d Abs. 2 S. 1 EStG.

- Eine Aufstockung setzt voraus, dass entsprechende stille Reserven bestehen. Besteht keine Möglichkeit der Aufstockung, gehen bestehende Verlustvorträge endgültig unter.
- Zu bedenken ist weiterhin, dass regelmäßig die körperschaft- und gewerbsteuerlichen Verlustvorträge nicht identisch sind, so dass durch eine Aufstockung ggf. ein Gewinn entsteht, der einer Besteuerung mit Gewerbesteuer unterliegt, wenn insoweit kein nutzbarer Verlust mehr vorliegt.

2.3 Kapitalgesellschaften

In der Regel werden mittelständische Betriebe in der Rechtsform der GmbH betrieben, Aktiengesellschaften sind selten anzutreffen. Deshalb wird nachfolgend nur von der GmbH gesprochen.

Auch hier sind grundsätzlich bei der übertragenden Gesellschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen, so dass ein Übertragungsgewinn entsteht. Gem. § 11 Abs. 1 UmwStG sind ausdrücklich auch die stillen Reserven der nicht entgeltlich erworbenen oder selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter (z. B. Firmenwert) aufzudecken. Dies gilt allerdings nicht für Pensionsrückstellungen. Vielmehr soll gem. § 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG der Wert in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzt werden, der sich nach § 6 a EStG ergibt. Demnach werden die sog. „stillen Lasten“, im Gegensatz zu den stillen Reserven, diesbezüglich nicht erfasst.

Auf Antrag kann die übertragende Gesellschaft allerdings den Buchwert in der steuerlichen Schlussbilanz ansetzen, soweit

- die übertragenen Wirtschaftsgüter auch später bei der übernehmenden Gesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegen,
- das deutsche Besteuerungsrecht an den übergehenden Wirtschaftsgütern nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird,
- keine Gegenleistung bzw. nur Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden.

Die übergehenden Wirtschaftsgüter müssen bei der übernehmenden Gesellschaft weiterhin steuerverhaftet sein. Der Antrag auf Ansatz des Buchwerts ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständigen Finanzamt zu stellen.

Im Falle eines Up-Stream-Mergers (Verschmelzung der Tochter- auf die Muttergesellschaft) treten bei der übernehmenden Gesellschaft die Werte des übergehenden Vermögens an die Stelle der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft. Dabei kann ein Übernahmeergebnis entstehen. Dieses ergibt sich nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang. Bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses kann sich ein Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust ergeben, wenn die übergehenden

Wirtschaftsgüter der übertragenden Gesellschaft in ihrer steuerlichen Schlussbilanz einen höheren bzw. niedrigeren Wert als die bis zur Verschmelzung aktivierten Anteile an der übertragenen Gesellschaft ausweisen. Ein solcher Übernahmegewinn bzw. -verlust bleibt auch nach dem Umwandlungssteuergesetz n. F. gem. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG außer Ansatz. Allerdings ist zu beachten, dass gem. § 8 b KStG vom ermittelten Übernahmegewinn 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, die dem Gewinn der Übernehmerin außerbilanziell zuzurechnen sind und damit vollumfänglich der Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie dem Solidaritätszuschlag unterliegen, berücksichtigt werden.

Nach wie vor sehr problematisch ist die Verschmelzung von GmbH (z. B. Schwestergesellschaften) zum Zwecke der Sanierung. Nach § 8 Abs. 4 KStG liegt ein sog. Mantelkauf vor, wenn die wirtschaftliche Identität des die Verluste erwirtschaftenden Unternehmens nicht vorliegt. Danach ist die Identität nicht mehr gewährleistet, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und diese ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. Zwar soll die Zuführung neuen Betriebsvermögens unschädlich sein, wenn sie der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, die Körperschaft muss jedoch den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführen.

Die gesetzlichen Vorschriften werden von der Finanzverwaltung sehr eng ausgelegt, so dass in vielen Fällen eine Sanierung einer Verluste erzielenden GmbH kaum möglich ist, weil z. B. der Nachweis der ausschließlichen Sanierung von Investitionen oder Einbringen von Betriebsvermögen sehr schwer zu vollziehen ist und darüber hinaus die Kapitalgesellschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortführen muss. Dies setzt voraus, dass z. B. der Umfang der tätigen Mitarbeiter nicht wesentlich geändert werden darf, dass die Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht durch Kapitalerhöhung des Nennkapitals die 50 v. H.-Marke des Gesetzes verletzen darf und, da jede Kapitalgesellschaft nur einen einheitlichen Geschäftsbetrieb in diesem Zusammenhang haben kann, diese bisherige Tätigkeit nicht geändert werden darf. Dies bedeutet, dass betriebswirtschaftliche Veränderungen des Geschäftsbetriebs u. U. zur Versagung der Identität des Unternehmens führen und damit die Möglichkeit der Ausnutzung der Verlustvorträge bei der Besteuerung verloren geht.

Die Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft kann im Wege der Verschmelzung oder des Formwechsels erfolgen.

- Verschmelzung

Bei vorheriger Gründung der Personenhandelsgesellschaft (z. B. KG) geht das Vermögen der GmbH unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Personenhandelsgesellschaft über. Auch hier ist der Übertragungsstichtag höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister möglich.

Zivilrechtlich handelt der aufnehmende Rechtsträger für die übertragende Gesellschaft erst von dem Tag an, an dem die Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister erfolgt ist.

Die Verschmelzung zur Aufnahme ist möglich auf eine bestehende Personenhandels-gesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft oder auf eine natürliche Person als Alleinge-sellschafter. Die Verschmelzung zur Neugründung setzt mindestens zwei übertragende Rechtsträger voraus.

- Formwechsel

Beim Formwechsel erfolgt gem. §§ 190 ff. UmwG kein Vermögensübergang. Viel-mehr ändert der formwechselnde Rechtsträger nur sein Rechtskleid und besteht in ver-änderter Rechtsform fort. Als neue Rechtsform kommen die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften in Betracht.

Der Formwechsel hat den Vorzug, dass er unter Kostengesichtspunkten günstiger ist als eine Verschmelzung. Für Grundstücke, die im Betriebsvermögen geführt werden, löst er wegen der Kontinuität des Rechtsträgers keine Grunderwerbsteuer aus. Zu be-achten ist allerdings, dass nach dem Formwechsel die Begünstigung nach § 6 Abs. 1-3 GrEStG für fünf Jahre ausgeschlossen ist, sofern ein Grundstück der ehemaligen GmbH weiter übertragen wird. Die Umwandlung einer Freiberufler-GmbH in eine So-zietät ist nur durch Formwechsel möglich. Eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person ist als Formwechsel nicht, sondern nur durch Ver-schmelzung auf den Alleingesellschafter möglich.

Die Verwertung von Verlusten wie verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichen negative Einkünfte gehen gem. § 4 Abs. 2 S. 2, § 18 Abs. 1 S. 2 UmwStG nicht auf die Übernehmerin über. Dies bedeutet zum einen, dass laufende Verluste im Umwandlungsjahr nicht bei den Gesellschaftern der Über-nehmerin (Kommanditisten) ausgeglichen werden können. Die körperschaft- und gewerbe-steuerlichen Verlustvorträge der Überträgerin gehen verloren. Bestenfalls ist eine Verwertung der Verlustvorträge durch eine Aufdeckung von stillen Reserven in der steuerlichen Schluss-bilanz des übertragenden Rechtsträgers möglich. Dies ist jedoch nicht in allen Fällen erreich-bar.

Ein eventuell bestehendes KSt-Guthaben gem. § 37 KStG wird durch Bescheid für den ge-samten Auszahlungszeitraum festgesetzt. Erfolgt die Anmeldung zur Eintragung in ein öf-fentliches Register nach dem 31.12.2006, so wird das KSt-Guthaben bei der übertragenden Gesellschaft letztmalig auf den steuerlichen Übertragungstichtag ermittelt, wenn dieser vor dem 31.12.2006 liegt. Die Auszahlung des verbleibenden KSt-Guthaben ist, soweit die An-meldung zur Eintragung in das Handelsregister nach dem 12.12.2006 erfolgt ist, wie bei allen Körperschaften innerhalb eines zehnjährigen Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen durchzuführen.

3. Betriebsaufspaltungen

Bei einer sehr großen Anzahl der mittelständischen GmbH werden diese im Rahmen von Be-triebsofspaltungen geführt, dass diese wesentliche Betriebsgrundlagen wie z. B. Immobilien nicht im Betriebsvermögen der GmbH ausgewiesen sind, sondern in einem Einzelunterneh-men oder einer Personengesellschaft der GmbH pachtweise zur Verfügung gestellt werden. Eine Betriebsaufspaltung ist nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn eine sachliche und per-

sönliche Verflechtung zwischen den Gesellschaftern der GmbH und den Eigentümern der wesentlichen Betriebsgrundlage besteht.

Da sich die insbesondere persönliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der GmbH durch verschiedene Umstände ändern kann (Erbschaft, Veräußerung von Anteilen usw.), besteht die Gefahr, dass bei Aufgabe der persönlichen Verflechtung und Beteiligung von weniger als 50 v. H. der Inhaber des Besitzunternehmens an der GmbH die Auflösung stiller Reserven im Besitzunternehmen ggf. erfolgen muss.

Um den Eintritt dieser sehr unglücklichen Situation für die Gesellschafter der Besitzgesellschaft zu vermeiden, sollte vom Berater darauf hingewirkt werden, dass das Vermögen der Besitzgesellschaft in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht wird. Dies ist am einfachsten zu bewerkstelligen, indem die Gesellschafter der Besitzgesellschaft das Vermögen entweder in eine GmbH & Co. KG, bei der die Verwaltungs-GmbH nicht am Vermögen beteiligt ist, einbringen oder die Vermietung und Verpachtung der Wirtschaftsgüter über eine GmbH & Co. KG durchführen, um dadurch die Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen zur GmbH & Co. KG ausweisen zu können.

Bei dieser Gestaltung ist zumindest gewährleistet, dass bei Fortfall der GmbH oder Änderung der Gesellschaftsanteile keine stillen Reserven steuerlich aufzudecken sind und damit steuerliche Belastungen vermieden werden.

4. GmbH & atypisch stille Gesellschaft

Bei GmbH der KMU wird in der Regel durch die Gesellschafter die notwendige Liquidität oder die erforderliche Eigenkapitalaufstockung durch Einbringung von Gesellschafterdarlehen vorgenommen. Diese Maßnahmen helfen auch, eine evtl. eintretende Überschuldung der GmbH zu vermeiden, indem für die Gesellschafterdarlehen qualifizierte Rangrücktrittserklärungen abgegeben werden und die Gesellschafterdarlehen wie Eigenkapital bei der Überschuldungsbilanz zu berücksichtigen sind.

Hierbei sollte bereits im Vorfeld die Überlegung angestellt werden, wie auf andere Art und Weise eine Verbesserung der Liquidität oder Eigenkapitalsituation der GmbH und gleichzeitig steuerliche Vorteile generiert werden können. Dies kann von Gesellschaftern oder nahen Angehörigen der Gesellschafter durch Zeichnung einer atypisch stillen Gesellschaft an der GmbH zumindest bis zum Jahre 2007 geschehen und für die GmbH den Vorteil mitbringen, dass die Gewerbesteuer bei einer Personenhandelsgesellschaft unter Berücksichtigung des Grundfreibetrags und des Staffeltarifs gewerbesteuerliche Vorteile bringt, die p. a. im günstigsten Fall ca. 10.000-12.000,00 € ausmachen.

Dieser Vorteil geht voraussichtlich durch das Unternehmenssteuerreformgesetz verloren, weil in Zukunft weder ein Freibetrag noch ein Staffeltarif bei der Gewerbesteuer vorgesehen ist. Allerdings würde dann auch die atypisch stille Beteiligung den Vorteil haben, dass § 35 EStG für den atypisch stillen Gesellschafter angewendet werden kann. Während die Gesellschafter einer GmbH die Vergünstigung des § 35 EStG nicht erfahren, kann der atypisch stille Gesellschafter als Mitunternehmer sehr wohl diese Vergünstigung in Anspruch nehmen. Ist also die atypisch stille Gesellschaft hinsichtlich ihrer Einlage in einem sehr hohen Verhältnis an Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt, kann auch entsprechend die Vergünstigung in An-

spruch genommen werden. Es ist allerdings darauf zu achten, dass die atypisch stille Gesellschaft alle Einnahmen des atypisch stillen Gesellschafters, soweit er über seine Beteiligung hinaus noch weitere Einkünfte aus der GmbH bezieht (Gehalt, Mieten usw.), seinem Gewinnanteil zuzurechnen hat und diese damit in der GmbH nicht als Betriebsausgaben angesetzt werden. Es bietet sich also in diesem Fall an, nur solche Personen als atypisch stille Gesellschafter an der GmbH zu beteiligen, die darüber hinaus keine eigenen Einkünfte aus der GmbH beziehen.