

B & P Special

09/2013

Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

I. Einleitung

Viele Unternehmer beginnen als Existenzgründer mit der Rechtsform des Einzelunternehmers. Der Grund hierfür liegt in der einfachen Handhabung, den geringen Kosten und oft genug auch dem mangelnden Risikobewusstsein. Manchmal besteht schon nach kurzer Zeit das Bedürfnis, die uneingeschränkte persönliche Haftung abzulegen; in anderen Fällen führt eine schnell wachsende Betriebsgröße dazu, über die anfänglich gewählte Rechtsform des Einzelunternehmens nachzudenken. Schließlich stellt sich diese Frage oft auch dann, wenn weitere Gesellschafter aufgenommen werden sollen oder das Unternehmen veräußert werden soll.

Um den Wechsel einer Rechtsform zu erleichtern, hat der Gesetzgeber das Umwandlungsgesetz (UmwG) geschaffen, dessen wesentliche Aufgabe darin besteht, eine Umwandlung durch Gesamtrechtsnachfolge zu ermöglichen. Durch die Gesamtrechtsnachfolge erhält der Betrieb einen neuen Mantel, die bisherigen Rechtsverhältnisse, sei es mit Arbeitnehmern, Kunden oder Lieferanten werden fortgesetzt.

Das steuerliche Pendant hierzu ist das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG). Auch hier liegt die grundsätzliche Motivation des Gesetzgebers darin, den Rechtsformwechsel zu erleichtern. Die zentrale Bedeutung des UmwStG besteht darin, dass anlässlich des Rechtsformwechsels keine stillen Reserven aufgedeckt werden müssen, insbesondere die eines Firmenwertes. Grundsätzlich verlangt das Steuerrecht nämlich, dass beim Übergang auf eine neue Rechtsform die stillen Reserven aufzudecken sind, so, als ob der Betrieb veräußert würde.

II. Gründe für die Änderung in die Rechtsform GmbH

Es gibt eine Vielzahl von Gründen, ein Einzelunternehmen in eine GmbH umzuwandeln. Die Wichtigsten werden nachfolgend dargestellt.

1. Haftung

Wie bereits in der Einleitung erwähnt, handelt es sich hier um eine zentrale Motivation. Der Einzelunternehmer haftet für alles persönlich, nicht nur mit seinem Betriebsvermögen sondern auch mit seinem gesamten Privatvermögen. Nur eine eigene Rechtsform seines Betriebes



verschafft ihm die Möglichkeit, seine betriebliche von der privaten Vermögenssphäre zu trennen. Im Insolvenzfall kann es dann zwar immer noch zur Vernichtung des Betriebes kommen, aber nicht zur Vernichtung der persönlichen Existenz.

2. Betriebswirtschaftliche Gründe

Mit wachsender Größe steigt die Bedeutung des Organisationsgrades des Unternehmens. Hierzu zählt auch die Rechtsform. Die Person des Unternehmers tritt in vielerlei Beziehung in den Hintergrund, die Wahrnehmung des Unternehmens als solches immer mehr in den Vordergrund. Außenauftritt und Verantwortlichkeiten sind besser umsetzbar und darstellbar, wenn das Unternehmen über eine eigene Rechtspersönlichkeit als juristische Person verfügt. Der Einzelunternehmer als allein herrschender Patron ist die Ausnahme geworden.

3. Gesellschaftererweiterung

Des Öfteren ergibt sich das Bedürfnis, andere Personen an dem Unternehmen zu beteiligen. Das können bisherige Führungskräfte, frühere Konkurrenten oder geeignete Nachfolger sein. Das geht bei einem Einzelunternehmen nicht. Hier bleibt nur die Erweiterung zur oHG, die allerdings von dem neuen Gesellschafter die Bereitschaft voraussetzt, ebenfalls persönlich zu haften. Bei einer Kapitalgesellschaft ist es dagegen weitaus einfacher, Neugesellschafter mit aufzunehmen,

sei es durch Anteilsverkauf, sei es durch Kapitalerhöhung.

4. Nachfolgeregelung

Auch bei Familienunternehmen ergibt sich das Bedürfnis, in der nachfolgenden Generation den Status des Einzelunternehmens aufzugeben. Die Nachfolgeneration steht im Regelfall der persönlichen Haftung wesentlich kritischer gegenüber als der Unternehmensgründer. Darüber hinaus besteht die Nachfolgeneration häufig aus mehreren Personen, so dass sich die gleiche Problemstellung ergibt wie unter 2.3 dargestellt.

III. Zielsetzung

Bei einer geplanten Umwandlung sind die wichtigsten Zielsetzungen, z. B. Gesamtrechtsnachfolge und Steuereutralität, festzulegen. Wenn dagegen sowohl der rechtliche Übergang als auch die Aufdeckung der stillen Reserven kein Hindernis darstellen, kann schlicht das bisherige Einzelunternehmen an eine neue GmbH, sog. NewCo GmbH, verkauft werden. Hier sind im Fall der Aufdeckung aller stillen Reserven die Begünstigungen der Freibeträge gem. § 16 Abs. 4 EStG erreichbar und auch der begünstigte Steuersatz des § 34 Abs. 3 EStG (56 % des Steuersatzes, sofern das 55. Lebensjahr vollendet ist), aber nur zu dem Preis der gewerbesteuerlichen Belastung des Veräußerungsgewinnes. Gemäß § 16 Abs. 2 S. 3 EStG gilt der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn, soweit dem Einzelunternehmer



auch die Anteile an der NewCo GmbH gehören.

1. Gesamtrechtsnachfolge

Jedes Unternehmen verfügt über eine Fülle von Rechtsbeziehungen, z. B. Arbeitsverträge, Mietverträge, Leasingverträge, Serviceverträge, Dienstleistungsverträge, Rahmenverträge und Lieferverträge. Bei einer Übertragung des Einzelunternehmens durch Verkauf müssen alle diese Verträge auf den neuen Rechtsträger umgestellt werden. Lediglich im Arbeitsrecht ergibt sich die Besonderheit, dass ein Betriebsübergang gem. § 613a BGB vorliegt, der die bisherigen Rechte des Arbeitnehmers auch bei der NewCo GmbH sichert. Grundsätzlich ist aber kein anderer der bisherigen Vertragspartner gezwungen, die Verträge auf die NewCo GmbH zu übertragen. Dadurch ist diese Einzelrechtsnachfolge nicht nur mühsam, sondern sie kann auch mit erheblichen Nachteilen verbunden sein. Zum einen steht das bisherige Einzelunternehmen ohne Übertragung nach wie vor in der Erfüllungspflicht, zum anderen können sich Vertragspartner die Übertragungsnotwendigkeit kaufmännisch zu Nutze machen, indem sie für sich günstigere Preise verlangen und den Vertragsinhalt nachverhandeln.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge, die das UmwG ermöglicht, gehen dagegen alle Vertragsbeziehungen auf den neuen Rechtsträger „GmbH“ über, ohne dass es der Mitwirkung des Dritten bedarf. Die

Vertragsfortführung geht auf die NewCo GmbH über und es gibt keine rechtliche Möglichkeit, Vertragsinhalte neu zu verhandeln. Die Arbeitsweise des Betriebes wird demzufolge nicht beeinträchtigt, es hat sich quasi lediglich der Name des Unternehmens geändert – das Unternehmen schlüpft in ein neues Rechtskleid.

2. Buchwertübertragung/Steuerneutralität

Ohne die Vorschriften des UmwStG wäre eine Buchwertübertragung des Unternehmens nicht möglich. Demzufolge müssten alle Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens zu Verkehrswerten bewertet und daraus entstehende Veräußerungsgewinne versteuert werden. Der Unternehmer hat nicht nur das Problem, auf diese Gewinne Steuern bezahlen zu müssen, sondern er muss gleichzeitig auch noch die Finanzierung der NewCo GmbH sicherstellen. Demzufolge wird er im Regelfall den Veräußerungsgewinn nicht privat realisieren, sondern ihn vielmehr zur Kapitalausstattung der NewCo GmbH verwenden müssen. Was ihm bei diesem Zahlungstransfer fehlt, ist die durch die Steuerbelastung entzogene Liquidität.

Während bei typisch betrieblichem Anlage- und Umlaufvermögen die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven meist begrenzt und damit erträglich ausfällt, kann das bei Immobilienvermögen und vor allem beim Firmenwert ganz anders aussehen.



Insbesondere der Firmenwert bedarf einer besonderen Beachtung. Die steuerlichen Vorschriften sind hier erbarmungslos: Der Firmenwert muss bei einer Einzelübertragung aufgedeckt werden. Die Höhe des Firmenwertes birgt reichlich Streitpotential. Sie hat sich zu Lasten der Steuerpflichtigen dadurch verschärft, dass die Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) zur Bewertung von Unternehmen auch für ertragsteuerliche Zwecke anzuwenden sind. So wird die Finanzverwaltung die Ermittlungsvorschriften des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 – 203 BewG) auch bei Einzelunternehmen zur Feststellung eines Firmenwertes anwenden. Hier macht vor allem der Kapitalisierungszins zu schaffen. Hat ein Einzelunternehmer nach Berücksichtigung eines angemessenen Unternehmerlohns z. B. einen durchschnittlichen Jahresertrag in Höhe von € 150.000 erzielt, errechnet sich für 2013 (Basiszinssatz 2,04 %) bei einem festen Zuschlag von 4,5 % und damit einem Kapitalisierungszins von 6,54 % ein Unternehmenswert in Höhe von € 2.293.578.

Dies macht deutlich, dass im Regelfall eine Buchwertübertragung anzustreben ist.

IV. Zivilrechtliche Gestaltung

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH bedarf eines besonderen rechtlichen Konstrukts. Da sachenrechtlich Betriebs- wie Privatver-

mögen derselben Person gehören, muss zur Herstellung der erstrebten Gesamtnachfolge eine Trennung vorgenommen werden. Daher wird umwandlungsrechtlich eine Ausgliederung (Unterfall der Spaltung) des Betriebsvermögens aus dem Gesamtvermögen des Unternehmers vorgenommen.

1. Gesetzliche Grundlagen (UmwG, GmbHG)

Die Ausgliederung aus dem Vermögen eines im Handelsregister eingetragenen Einzelkaufmanns, ist umwandlungsrechtlich ein Unterfall der Spaltung und geregelt in §§ 123 ff., 152 ff. UmwG. Die Ausgliederung kann nur zur Aufnahme des Unternehmens (oder von Teilen desselben) durch Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften oder eingetragene Genossenschaften (§§ 153 - 157 UmwG) oder zur Neugründung von Kapitalgesellschaften (§§ 158 - 160 UmwG) erfolgen.

Steuerrechtlich liegt im Falle der Ausgliederung auf eine GmbH indessen kein Unterfall der Spaltung, sondern eine Einbringung i. S. v. §§ 20 - 23 UmwStG vor.

Die Ausgliederung ist ausgeschlossen, wenn die Verbindlichkeiten des Einzelkaufmanns sein Vermögen übersteigen, also im Falle einer aus Sicht der ggf. entstehenden GmbH von vornherein bestehenden Überschuldung (Ausgliederungssperre nach § 152 Satz 2 UmwG i. V. m. § 154 und § 160 Abs. 2 UmwG).



2. Einbringungswert

Handelsrechtlich erfolgt die „Einbringung“ des Unternehmens eines Einzelkaufmanns (durch Ausgliederung nach §§ 152 ff. UmwG) nach umstrittener, aber wohl herrschender Meinung wahlweise (vgl. § 24 UmwG) zum Buchwert oder zu Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB), also dem Zeitwert (Verkehrswert) der eingebrachten Vermögensgegenstände. Ist der Nettobuchwert des eingebrachten Vermögens geringer als das vorgesehene Stammkapital der zu gründenden GmbH, so ist streitig, ob dies zwingend zum Ansatz der Anschaffungskosten (also zum Wegfall des Wahlrechts) oder zum Ansatz des Vermögens zumindest in Höhe des Stammkapitals (Zwischenwertansatz) führt oder ob die Buchwerte ungeachtet der Buchwert-Unterdeckung fortgeführt werden dürfen und damit eine (nur) formelle Unterpariemiission zugelassen wird. Zur Vermeidung von Ausschüttungssperren in der neuen GmbH und um ein akzeptables Bilanzbild nach außen darzustellen, wird man in der Praxis im Regelfall versuchen, eine auch bilanziell belegte Deckung des Stammkapitals abzubilden. Stets muss gewährleistet sein, dass die eingebrachten Vermögensgegenstände materiell zum Zeitwert mindestens den Betrag des Stammkapitals decken, widrigenfalls eine Barzahlungspflicht des Einzelunternehmers ausgelöst würde bzw. das Handelsregister die Ausgliederung mangels Deckung des Stammkapitals nicht eintragen wird.

3. Höhe des Einbringungswerts

Der Einbringungswert kann handelsrechtlich unabhängig vom Ansatz in der Steuerbilanz festgesetzt werden (keine Maßgeblichkeit). Da es sich bei der Ausgliederung aus dem Unternehmen eines Einzelkaufmanns zur Neugründung einer GmbH um eine Einbringung, mithin um einen tauschähnlichen Vorgang handelt (Wirtschaftsgüter gegen GmbH-Geschäftsanteile), liegt handelsbilanziell ein Veräußerungsgeschäft vor, so dass gemäß §§ 253 Abs. 1 Satz 1, 255 Abs. 1 HGB nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen die Anschaffungskosten, mithin der Zeitwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter in Ansatz zu bringen ist. Entscheidet sich der übernehmende Rechtsträger demgegenüber für die Buchwertfortführung, was ihm § 24 UmwG ausdrücklich gestattet, ist er an die Ansätze in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens als übertragendem Rechtsträger gebunden.

V. Steuerliche Gestaltung

Steuerlich stellt die Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns zur Neugründung einer GmbH nach §§ 123 Abs. 3 Nr. 2, 124 Abs. 1, 152 ff. UmwG eine Einbringung i. S. v. § 20 Abs. 1 UmwStG dar. Für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der gewährten Gesellschaftsanteile gelten daher die Absätze 2 bis 9 von § 20 UmwStG. Das Erfordernis der Einbringung



eines Betriebs oder Teilbetriebs dürfte im Regelfall erfüllt sein.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, sind die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern (Rn. 20.07 UmwStE). Der Begriff des Teilbetriebs ergibt sich gemäß Rn. 20.06 Satz 1 UmwStE aus Rn. 15.07 – 15.10 UmwStE. Bei der Ausgliederung aus dem Unternehmen eines Einzelkaufmanns auf eine neu gegründete GmbH besteht zumindest ein Teil der Gegenleistung stets in neuen Gesellschaftsanteilen, so dass auch diese Voraussetzung erfüllt wird.

1. Wahlrecht: Gemeiner Wert, Zwischenwert, Buchwert

Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hat der übernehmende Rechtsträger das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dies ist gleichbedeutend mit einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven. Nach Wahl des übernehmenden Rechtsträgers kommt auf Antrag der Ansatz mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert in Betracht, wenn die unten zu V.3. genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Eine erhebliche Einschränkung erfährt dieses Wahlrecht, wenn der Einbringende neben den GmbH-Anteilen auch andere Wirtschaftsgüter als Gegenleistung erhält.

Wie dargestellt ist grundsätzlich der Buchwertantrag erstrebenswert, damit durch den Einbringungsvorgang keine

steuerpflichtigen Gewinne ausgelöst werden. Je nach Einzelfall kann jedoch insbesondere der Ansatz von Zwischenwerten interessant sein. Zwischenwerte sind steuerlich immer dann sinnvoll, wenn in dem betreffenden Jahr keine oder nur geringe positiven Einkünfte vorliegen oder Verlustvorträge vorhanden sind. In diesen Fällen können stille Reserven insoweit aufgedeckt werden, dass keine oder nur eine geringe Steuerbelastung entsteht. Dafür wird der Effekt der erhöhten Anschaffungskosten in der GmbH dort steuersparend genutzt, z. B. in Form erhöhter Abschreibungen.

2. Steuerliches Kapitalkonto

Ist das steuerliche Kapitalkonto des Einbringenden, hier also des Einzelkaufmanns, negativ, d. h. die Passivposten überwiegen die Aktivposten i. S. v. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG, so hat die übernehmende GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens so anzusetzen, dass sich die Aktiv- und die Passivposten ausgleichen. Auch in diesem Fall kommt es zwingend zu einem Zwischenwertansatz, soweit die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten übersteigen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG). Maßgeblich ist das steuerliche Eigenkapital (EK); auf ein etwa positives handelsbilanzielles EK kommt es nicht an. Ein positives steuerliches EK muss sich nicht ergeben; es genügt der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit € 0,00. Das Eigen-



kapital ist hierbei, wie ausdrücklich in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 2. HS UmwStG bestimmt, nicht zu berücksichtigen

3. Voraussetzungen bei der Buchwertwahl

Die Voraussetzungen für einen Antrag auf Buchwertfortführung oder Zwischenwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG müssen gegeben sein (vgl. Rn. 20.19 i. V. m. 03.18 – 03.20 UmwStE), d. h.

- a) es muss sichergestellt sein, dass das ausgegliederte Betriebsvermögen bei der übernehmenden GmbH der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
- b) die Passivposten des ausgegliederten Betriebsvermögens dürfen die Aktivposten nicht übersteigen, wobei das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen ist und
- c) das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des ausgegliederten (und i. S. v. § 20 UmwStG eingebrachten) Betriebsvermögens bei der übernehmenden GmbH darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden.

4. Verkehrssteuern

a) Umsatzsteuer

Die Ausgliederung eines Betriebs oder Teilbetriebs zur Neugründung einer GmbH wird regelmäßig als Geschäftsveräuße-

rung im Ganzen i. S. v. § 1 Abs. 1a UStG zu qualifizieren sein und ist daher nicht steuerbar. Die übernehmende GmbH tritt auf Grund der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtsstellung des übertragenden Einzelunternehmens, insbesondere hinsichtlich der etwa notwendig werdenden Vorsteuerberichtigungen, ein (vgl. § 1 Abs. 1a Satz 3 i. V. m. § 15a Abs. 10 UStG).

b) Grunderwerbsteuer

Befinden sich unter den auszugliedernden Wirtschaftsgütern des Einzelunternehmens auch Grundstücke, löst die Ausgliederung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer aus. Bemessungsgrundlage ist der sog. steuerliche Bedarfswert nach § 138 Abs. 2 bis 4 BewG (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG).

VI. Steuerliche Verstrickung/Fazit

Die Ausgliederung des Einzelunternehmens aus dem Vermögen eines eingetragenen Einzelkaufmanns mit Ansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert führt hinsichtlich der als Gegenleistung gewährten Geschäftsanteile zu sog. sperrfristbehafteten Anteilen an der neu gegründeten GmbH i. S. v. § 22 Abs. 1 UmwStG (vgl. Rn. 22.02 Abs. 4 UmwStE).



Bei der Frage, ob und zu welchen Wertansätzen in Ihrem Fall eine Umwandlung in eine GmbH oder auch in eine andere Rechtsform ratsam sein könnte, unterstützen wir Sie gerne. Wir stehen Ihnen für tiefere Erläuterungen und eine individuelle Beratung gerne zur Verfügung.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen

