

B & P Special

Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG

05/2013

I. Einleitung

In der Praxis stellt sich des Öfteren nach einer gewissen Zeit heraus, dass aus unterschiedlichen Gründen die ursprünglich gewählte Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nicht die richtige ist. Daraus resultiert die Problemstellung, wie mit möglichst geringem Aufwand und ohne steuerliche Sonderbelastungen (Buchwertfortführung) das Rechtskleid der GmbH abgelegt und in die Rechtsform der Personenhandels-gesellschaft übertragen werden kann.

II. Gründe für die Umwandlung in die Rechtsform der GmbH & Co. KG

Es kann eine Vielzahl von Gründen geben, in die Rechtsform einer GmbH & Co. KG zu wechseln. Die wichtigsten Gründe sind nachfolgend dargestellt.

2.1 Steuerbelastung

Ein Rechtsformvergleich der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften mit derjenigen von Personengesellschaften einschließlich der Anteilseigner zeigt, dass trotz der angestrebten Harmonisierung Unterschiede festzustellen sind. Kapitalgesellschaften erfahren zunächst eine eigene ertragsteuerliche Belastung in einer

Größenordnung zwischen 30 % und 35 %, je nach gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Hebesatz der Gemeinden. Da diese Belastungsquote nicht progressionsabhängig ist, gilt sie linear und unabhängig von der Steuerbelastungsquote der Anteilseigner. Die Gewinnausschüttung an die Anteilseigner wird nochmals besteuert, im Regelfall mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Die Gesamtsteuerbelastungsquote für Gewinne aus Kapitalgesellschaften liegt daher bei ca. 50 %.

Bei hohen Gewinnen und hohen Progressionssätzen liegt die Steuerbelastung bei Personengesellschaften leicht darunter. Eine deutlich günstigere Steuerbelastung ergibt sich, wenn auf persönlicher Ebene insgesamt ein deutlich niedrigerer als der Höchststeuersatz angewendet wird. Unternehmer, deren Gewinne eher gering sind oder die private Verlustverrechnungsmöglichkeiten z. B. durch Vermietungsobjekte haben, können mit der Rechtsform einer Personengesellschaft signifikant niedrigere Steuerbelastungen erreichen.

2.2 Abschreibungsfähigkeit der Anschaffungskosten für Unternehmenskäufer



Im Rahmen von Unternehmensverkäufen kommt es regelmäßig zur Vergütung von Firmenwerten. Dieser drückt sich im Kaufpreis für das Unternehmen aus. Beim Kauf von Geschäftsanteilen einer Kapitalgesellschaft besteht das Problem, dass der Käufer grundsätzlich keine Möglichkeit hat, den Mehrkaufpreis gegenüber den Buchwerten steuerlich zu verwerten. Dies gelingt erst, wenn der Käufer seinerseits die Geschäftsanteile verkauft und dann auch nur nach den Regeln des Teileinkünfteverfahrens (60 %ige Steuerpflicht).

Anders sieht es beim Erwerb von Kommanditanteilen (Mitunternehmeranteilen) einer Personenhandelsgesellschaft aus. Der über den Buchwert hinaus gezahlte Kaufpreisanteil wird in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des Käufers bilanziert und dort abgeschrieben. Ist z. B. in einem Kaufpreis ein vergüteter und nicht aktivierter Firmenwert in Höhe von € 1.500.000,00 enthalten, so führt dies bei einer Personenhandelsgesellschaft auf Ebene des Käufers zu einem jährlichen steuerlichen Abschreibungsvolumen von € 100.000,00. Für einen Käufer ist es daher regelmäßig attraktiver, Anteile an einer Personenhandelsgesellschaft zu erwerben als an einer Kapitalgesellschaft. Diese höhere Attraktivität kann z.B. bei Kaufpreisverhandlungen eine entscheidende Rolle spielen.

Diesem Käuferinteresse steht allerdings regelmäßig das Verkäuferinteresse gegenüber, das im Regelfall zu einer gerin-

geren Steuerbelastung führt, wenn Anteile an Kapitalgesellschaften veräußert werden.

2.3 Verlustverrechnung mit anderen Einkünften auf Anteilseignerebene

Es kann sein, dass ein bestehendes Unternehmen aufgrund von Investitionen oder Restrukturierungsmaßnahmen für eine begrenzte Zeit Verluste erwirtschaftet. Bei einer Kapitalgesellschaft können solche Verluste körperschaftsteuerlich ein Jahr zurückgetragen und ansonsten körperschaftsteuerlich wie gewerbesteuerlich nur vorgetragen, d. h. mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden. Bei diesem Verlustvortrag besteht zudem das Risiko, dass in Folge der Anwendung von § 8 c KStG anlässlich eines Gesellschafterwechsels dieser ganz oder teilweise untergeht.

Bei einer Personengesellschaft gelten zwar gewerbesteuerlich die gleichen Rahmenbedingungen. Einkommensteuerlich können jedoch die Verluste der Personengesellschaft von den Gesellschaftern dahingehend genutzt werden, dass sie mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können und damit unmittelbar zu einer Steuerentlastung führen. Hierbei ist allerdings auf die Verlustverrechnungsgrenzen des § 15 a EStG zu achten.

Je länger eine solche Verlustperiode dauert bzw. je länger es dauert, bis spätere Gewinne diese Verlustvorträge kompensieren, desto attraktiver ist die sofortige



Verlustverwertung über Personengesellschaften.

2.4 Entnahme versus Gewinnausschüttung

Abgesehen von Leistungsbeziehungen zur Gesellschaft (Angestelltenverhältnis, Mietverhältnis) profitiert der Unternehmer einer GmbH persönlich von den Gewinnen einer Kapitalgesellschaft erst, wenn die Gesellschafterversammlung eine Gewinnausschüttung beschließt. Im Regelfall wird dies mit der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen, also deutlich nach Ende des Geschäftsjahres, in dem der Gewinn erzielt wurde. Benötigt der Unternehmer vorher Liquidität, kann er diese nur über eine Darlehensbeziehung oder eine Vorab-Gewinnausschüttung erhalten.

Bei der GmbH & Co. KG gestaltet sich dies wesentlich einfacher. Grundsätzlich kann der Unternehmer unterjährig Entnahmen in beliebiger Höhe tätigen. Die Entnahmen können sogar zu Lasten des Kommanditkapitals gehen. Das Gesetz sieht keine automatische Rückzahlungspflicht des Kommanditisten bzw. ein Rückforderungsrecht der Geschäftsführung der GmbH & Co. KG vor. Allerdings gilt im Außenverhältnis, dass der Kommanditist insoweit gegenüber den Gläubigern gemäß § 172 Abs. 4 HGB haftet.

Diese Entnahmeregeln sind insbesondere dann vorteilhaft, wenn genügend Liquidität vorhanden ist, aber z. B. abschreibungsbedingt die Gewinnanteile niedrig ausfal-

len. Dies ist z. B. bei Grundbesitzgesellschaften häufig der Fall.

2.5 Individuelle Gewinnverteilungsmöglichkeiten

Grundsätzlich gilt für jede Handelsgesellschaft, dass die Gewinnverteilung im Verhältnis der erfolgten Einlagen vorgenommen wird. Dieser Grundsatz ist bei GmbHs zivil- und steuerrechtlich engen Grenzen unterworfen. Grundsätzlich sieht weder das Handels- noch das Steuerrecht eine sogenannte disquotale Gewinnverteilung vor. Wird eine solche von den Gesellschaftern gewünscht, führt dies regelmäßig zu einer schenkungsteuerlichen Problematik.

Bei Personenhandelsgesellschaften sind die Gewinnverteilungsregeln grundsätzlich individuell gestaltbar. Sie können Tätigkeitsvergütungen enthalten, einen Gewinn-Vorab oder auch leistungsbezogene Individualregelungen. Demzufolge ist es deutlich einfacher, z. B. einem geschäftsführenden Kommanditisten, besondere Anreize über eine leistungsbezogene Gewinnverteilung zu bieten.

III. Zivilrechtliche Gestaltung

Die Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG kann nach dem Umwandlungsgesetz auf zweierlei Weise erreicht werden: Zum einen kommt die Verschmelzung der GmbH zur Aufnahme auf eine bereits bestehende GmbH & Co. KG in Betracht, zum anderen kann die GmbH,



an der eine GmbH (die künftige Komplementärin) bereits beteiligt ist oder zu Umwandlungszwecken beteiligt wird, formwechselnd in eine GmbH & Co. KG umgewandelt werden. Die Grundzüge dieses Formwechsels einer GmbH in eine GmbH & Co. KG werden im Folgenden kurz dargestellt.

3.1 Gesetzliche Grundlagen (GmbHG, HGB, UmwG, UmwStG)

Der grundlegende Unterschied des Formwechsels zur Verschmelzung und Spaltung liegt darin, dass nur ein Rechtsträger an dem Umwandlungsvorgang beteiligt ist, dessen rechtliche und wirtschaftliche Identität gewahrt bleibt. Zivilrechtlich findet keine Vermögensübertragung statt, vielmehr „stülpt sich der Rechtsträger lediglich ein neues Rechtskleid über“. Eines Umwandlungsvertrages oder eines Verschmelzungs- bzw. Spaltungsplanes bedarf es nicht; auch eine Schlussbilanz ist bei der Handelsregisteranmeldung nicht vorzulegen.

3.2 Künftige Komplementär-GmbH

In der künftigen GmbH & Co. KG wird eine Komplementär-GmbH benötigt, bei der es sich denknotwendig um eine andere als die formzuwechselnde GmbH handeln muss. Diese ist von den Anteilshabern der umzuwandelnden GmbH daher vorab zu gründen oder durch Erwerb einer Vorratsgesellschaft anderweitig zu beschaffen, wobei die Beteiligungsverhältnisse regelmäßig mit den Beteiligungsverhältnissen bei der formzuwechselnden GmbH und damit der künftigen GmbH & Co. KG identisch auszugestalten sein werden.

Grundsätzlich geht das Umwandlungsgesetz davon aus, dass die an dem formwechselnden Rechtsträger bis zum Formwechsel beteiligten Personen mit den nach dem Wechsel der Rechtsform beteiligten Personen identisch sein müssen.

3.3 Formwechsel

Der Formwechsel einer GmbH erfolgt grundsätzlich in vier Schritten (hier nicht im Detail erläutert), wobei zwischen dem Fall einer einstimmigen Umwandlung (Normalfall im Mittelstand) und dem einer Mehrheitsumwandlung zu unterscheiden ist.

Voraussetzung für den Formwechsel einer GmbH in eine Personenhandelsgesellschaft ist stets, dass der Unternehmensgegenstand der GmbH spätestens im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Formwechsels dem entspricht, was nach den Vorschriften über die Gründung einer



offenen Handelsgesellschaft gemäß § 105 Abs. 1 und 2 HGB genügt, d. h. es muss sich um einen Gewerbebetrieb oder eine vermögensverwaltende Tätigkeit handeln.

3.4 Buchwert- und Bilanzneutralität

Die formwechselnde Umwandlung führt handelsrechtlich zu keiner Vermögensübertragung, so dass die handelsbilanzielle Buchwert- und Bilanzneutralität die zwingende Folge ist. Eine Aufstockung ist handelsrechtlich nicht vorgesehen und auch nicht möglich, da es an einem Vermögensübertragungsakt fehlt, der allerdings steuerlich durch § 9 UmwStG fingiert wird.

IV. Steuerliche Gestaltung

4.1 Allgemeines

Steuerlich stellt sich das Problem, dass Kapital- und Personengesellschaften ganz unterschiedlich besteuert werden, der Formwechsel handelsrechtlich jedoch keine Vermögensübertragung auslöst und sowohl die rechtliche als auch die wirtschaftliche Identität des formwechselnden Rechtsträgers unberührt bleibt. Das Umwandlungsteuergesetz folgt insoweit dem Umwandlungsrecht nicht und behandelt den sogenannten „kreuzenden“ Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft (und umgekehrt von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, vgl. § 25 UmwStG) wie eine übertragende Umwandlung. Der zivilrechtlich nicht stattfindende Vermögensübergang wird (um-

wandlung-)steuerlich durch § 9 UmwStG fingiert, indem der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft steuerlich **wie die Verschmelzung** einer Personen- auf eine Kapitalgesellschaft behandelt wird.

Für steuerliche Zwecke hat der Rechtsträger neuer Rechtsform auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine **Übertragungsbilanz** („steuerliche Schlussbilanz“) und die Gesellschaft neuer Rechtsform eine **Eröffnungsbilanz** zu errichten. § 9 Satz 3 UmwStG stellt in diesem Zusammenhang mangels Bestehens einer handelsrechtlichen Rückwirkungsmöglichkeit einen eigenständigen achtmonatigen steuerlichen Rückwirkungstatbestand für den „kreuzenden“ Formwechsel dar.

4.2 Wahlrecht: Gemeiner Wert, Zwischenwert, Buchwert

Die GmbH als formwechselnder Rechtsträger muss das übergehende Vermögen in ihrer steuerlichen Schlussbilanz grundsätzlich mit dem gemeinen Wert ansetzen, was zur vollen Aufdeckung der stillen Reserven einschließlich Firmenwert führt.

Es wird jedoch auf Antrag ein Wahlrecht zum Ansatz der Buchwerte oder von Zwischenwerten gewährt, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, insbesondere soweit die vorhandenen Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegen, anderenfalls sind die



stillen Reserven bei der GmbH aufzulösen und zu versteuern.

Ein etwa bestehender Verlustvortrag der GmbH geht indessen nicht mit über, weder gewerbesteuerlich noch körperschaft-/einkommensteuerlich. Soweit Verlustvorträge bestehen, empfiehlt es sich daher in der Praxis regelmäßig, Zwischenwertansätze bis zur Höhe der Verlustvorträge anzusetzen. Aufgrund der Verlustvorträge bleiben diese Gewinne auf der Ebene der GmbH steuerfrei (Mindestbesteuerung beachten), während bei der formgewechselten GmbH & Co. KG die erhöhten Werte steuermindernd genutzt werden können, z. B. durch Verbrauch aufgedeckter stiller Reserven bei Warenbeständen, durch erhöhte Abschreibungen im Sachanlagevermögen oder erstmalige Abschreibungen bei Firmenwerten. Bei der Bemessung kann es zu Entscheidungskonflikten kommen, wenn die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge signifikant von den körperschaftsteuerlichen abweichen.

Bei Ansatz der gemeinen Werte oder Zwischenwerte entsteht regelmäßig ein Übernahmegewinn oder -verlust in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert, mit dem die übergehenden Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert (Anschaffungskosten) der Geschäftsanteile an der „übertragenden“ (formwechselnden) GmbH. An diesem Übernahmegewinn oder -verlust nehmen die Gesellschafter teil, deren Anteile im Betriebsvermögen gehalten wurden oder

die nach § 17 EStG steuerlich verstrickt sind; bei den anderen Gesellschaftern, die notwendigerweise mit weniger als 1 % beteiligt sein müssen, richten sich die steuerlichen Folgen ausschließlich nach § 7 UmwStG. Danach sind allen Gesellschaftern die offenen Rücklagen der GmbH, soweit sie keine Einlagen darstellen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen (Ausschüttungsfiktion hinsichtlich Gewinnrücklagen).

Ein sich ergebender Übernahmegewinn ist für den letzten Besteuerungszeitraum auf Ebene der GmbH zu erfassen und unterliegt sowohl der Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuer, soweit er nicht gegen bestehende Verlustvorträge verrechnet werden kann.

4.3 Verkehrssteuern

a) Umsatzsteuer

Der Formwechsel einer GmbH löst keine Umsatzsteuer aus, weil die rechtliche und wirtschaftliche Identität der Gesellschaft durch den Wechsel der Rechtsform nicht verändert wird und es schon deshalb an einer (entgeltlichen) Lieferung fehlt.



b) Grunderwerbsteuer

Ein Grunderwerbsteuertatbestand wird bei einem Formwechsel – auch beim „kreuzenden“ – nicht ausgelöst.

Bei der Frage, ob und zu welchen Wertansätzen in Ihrem Fall eine Umwandlung in eine GmbH & Co. KG oder auch in eine andere Rechtsform ratsam sein könnte, unterstützen wir Sie gerne. Wir stehen

Ihnen für tiefergehende 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

