



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

LESEPROBE

BRENNPUNKTE DER GESTALTUNGSBERATUNG DER TAX CALL

Dezember 2018

Tino Srebne, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

I.	Vermeidung der Aufdeckung des Geschäfts- oder Firmenwertes in der Parallelgründung einer GmbH	5
1.	Einleitung	5
2.	Argumentationshilfen durch den BFH	5
3.	Keine Aufdeckung des Geschäfts- oder Firmenwert bei konkludentem Leihvertrag	7
II.	Entnahmen im Rückwirkungszeitraum bei Einbringungen nach § 20 UmwStG	15
1.	Einleitung	15
2.	Sachverhalt zum BFH-Urteil vom 07.03.2018, I R 12/16.....	17
III.	Das Holding-Modell – Nutzung des Freistellungsverfahrens § 8b KStG	20
1.	Einleitung	20
2.	Schaffung der Holdingstruktur durch qual. Anteilstausch, § 21 UmwStG	21
3.	Stellungnahme	29
IV.	Verlustnutzung bei Verschmelzungen von (Schwester-)Kapitalgesellschaften	39
1.	Ausgangssituation und Problemstellung	39
2.	Fallreihe Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und Verlustnutzung.....	39
4.	Verschmelzung einer Gewinn-GmbH auf eine inaktive, vermögenslose Verlust-GmbH.....	46
V.	Absicherung und Beendigung einer Betriebsaufspaltung	48
1.	Absicherung einer Betriebsaufspaltung durch Besitzunternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG.....	48
2.	Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch Einbringung des Besitz-Unternehmens in die Betriebs-GmbH	50
VI.	Gestaltungsfälle Personengesellschaften und GmbH & Co. KG	51
1.	Gestaltung der lfd. Besteuerung einer typischen GmbH & Co. KG – Vorabgewinn an Stelle Aufwendungsersatz für die Komplementär-GmbH	51
2.	Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen	55
3.	Zuzahlung ins Privatvermögen bei § 24 UmwStG.....	62
4.	Neueintritt in eine Personengesellschaft.....	67
5.	Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften	75
6.	Realteilung von Mitunternehmenschaften, § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG	84
VII.	Vor- und Nachteile der Veräußerung einer StB-GmbH - Share Deal vs. Asset Deal vs. Umwandlung	96
1.	Einleitung	96
2.	Fallbeispiel (Grundfall und Fallerweiterung).....	96

I. Vermeidung der Aufdeckung des Geschäfts- oder Firmenwertes in der Parallelgründung einer GmbH

1. Einleitung

Nicht selten vollziehen sich Umstrukturierungen in der Praxis durch sog. Parallelgründungen, bei denen ein laufender Betrieb unentgeltlich von einem anderen Rechtsträger fortgeführt wird.

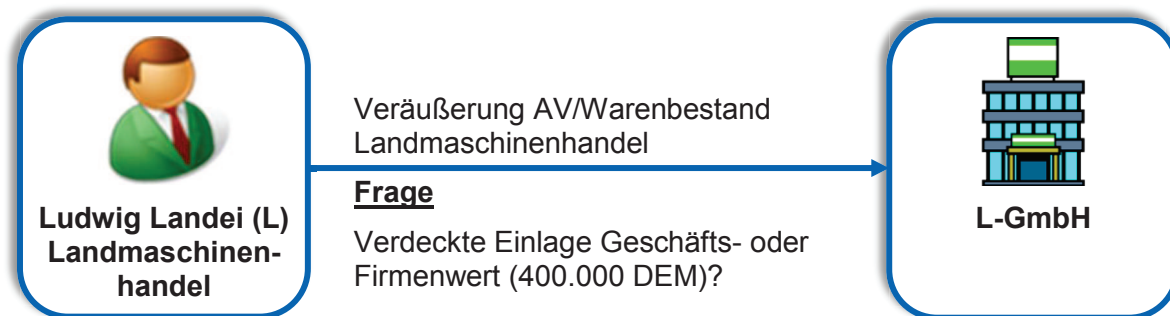
Insbesondere wird dann für den Geschäfts- oder Firmenwert kein Entgelt bezahlt.

Die häufigste Variante ist die, der Bargründung einer GmbH, welche ein z. B. Einzelunternehmen des Gesellschafters fortführt. Werden dann die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens an die GmbH zum Buchwert veräußert, liegen **verdeckte Einlagen** vor, wenn stille Reserven vorhanden sind.

Es kommt dann grundsätzlich auch zur **Aufdeckung stiller Reserven** i. H. d. Geschäfts- oder Firmenwertes, vgl. H 8.9 (Anwachsung) KStH 2015.

2. Argumentationshilfen durch den BFH

Fallbeispiel 1 (BFH-Urteil vom 26.11.2009 III R 40/07, BStBl 2010 II S. 609)



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Ludwig Landei (L) betrieb einen Großhandel mit Landprodukten, mit dem er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinne erzielte, die von ca. 400.000 DEM im Jahr 1994 auf fast 600.000 DEM im Jahr 1996 anstiegen.

Zum 01.04.1997 veräußerte L das Anlagevermögen (Büroeinrichtung, Lkw, Pkw und Anhänger) und den Warenbestand (keine wesentlichen Betriebsgrundlagen) zu Buchwerten an eine von ihm am 11.03.1997 gegründete GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er wurde. Die GmbH setzte die Geschäfte des Einzelunternehmens fort. Der Kläger meldete das Gewerbe des Einzelunternehmens ab, erklärte aber keine Betriebsaufgabe. Wirtschaftliche Umsätze erzielte das Einzelunternehmen nach dem 01.04.1997 nicht mehr.

Die „Nutzung des Kundenstamms und das Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ des Einzelunternehmens wurden der GmbH nach einem auf den 30.03.1997 datierten „Nutzungsüberlassungsvertrag“ vom 01.04.1997 bis zum 30.09.2012 für halbjährlich 35.000 DEM zzgl. USt überlassen, die erstmalig zum 01.10.2000 zu zahlen waren.

Nach einer Betriebsprüfung für 1997 vertrat das FA die Auffassung, das Einzelunternehmen sei zum 01.04.1997 aufgegeben worden. In den Aufgabegewinn sei ein Firmenwert i. H. v. 400.000 DEM einzubeziehen, der sich aus dem Wissen um die Geschäftschancen, dem Kundenstamm, Lieferantenbeziehungen und den Erfahrungen des Klägers zusammensetze.

Das FG schloss sich der Meinung des FA an und ging von einer verdeckten Einlage des Geschäfts- oder Firmenwertes in die GmbH aus. Hat L den Geschäfts- oder Firmenwert seines

Einzelunternehmens verdeckt in die GmbH eingelegt und muss er deshalb die stillen Reserven aufdecken?

Lösung

Entscheidung des BFH

Der BFH hob die Vorentscheidung des FG auf und verwies die in Bezug auf Sachverhaltsmängel nicht spruchreife Sache an das Niedersächsische FG zurück.

Dabei stellt er drei Lösungsmöglichkeiten des Falls in Aussicht.

Die einzigen vom FG festgestellten geschäftswertbildenden Faktoren „Kundenstamm und ... Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ könnten:

1. den Geschäftswert des Einzelunternehmens darstellen,
2. um dem Einzelunternehmen zugehörige und selbstständig veräußerbare immaterielle Wirtschaftsgüter oder
3. lediglich persönliche Eigenschaften des L sein.

Zu 1. Geschäfts- oder Firmenwert

Falls bzw. soweit es sich bei dem „Kundenstamm und dem Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ um den Geschäftswert des Einzelunternehmens handelt, wäre dieser in die GmbH verdeckt eingelegt worden.

Die Entnahme aus dem Einzelunternehmen führt dann zu einem Veräußerungsgewinn.

Der Nutzungsüberlassungsvertrag vom 30.03.1997 könnte, soweit er sich auf den Geschäftswert bezog, steuerlich nicht anerkannt werden.

Zu 2. Kundenstamm und Know-how als selbstständige Wirtschaftsgüter

Bei dem „Kundenstamm und ... Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ könnte es sich teilweise auch um ein oder mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens gehandelt haben, die – z. B. als Kunden- oder Lieferantenliste (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 I R 128 bis 129/95, BStBl 1997 II S. 546, betreffend Mandantenstamm eines Steuerberaters) – im Gegensatz zu einem Geschäftswert als Gegenstand eines selbstständigen Übertragungsgeschäfts in Betracht kamen und daher auch an die GmbH verpachtet werden konnten.

In diesem Falle wäre weiter zu prüfen, ob das Einzelunternehmen infolge der Verpachtung als Besitzunternehmen fortbestand. Aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens (Anlagevermögen und Warenbestand) und der etwaigen Einlage eines (verbleibenden) Geschäftswertes in die GmbH hätte der Kläger dann einen laufenden Gewinn erzielt.

Zu 3. Persönliche Eigenschaften des L

Auch personenbezogene Gewerbebetriebe wie Friseurbetriebe oder Apotheken können einen Geschäftswert aufweisen (BFH-Urteil vom 02.02.1972 I R 96/70, BStBl 1972 II S. 381; BFH-Urteil vom 27.03.1996 I R 60/95, BStBl 1996 II S. 576). Soweit die Gewinne aber von der Person des Unternehmers abhängen und nicht von Eigenschaften des Unternehmens wie seinem Ruf, dem Kundenkreis oder seiner Organisation, fehlt es an einem Geschäftswert, denn ein gedachter Erwerber des Betriebes würde die persönliche Leistung des veräußernden Unternehmers nicht i. R. d. Kaufpreises für das Unternehmen entgelten.

Eine Bindung von Kunden an die Person des Unternehmers statt an das Unternehmen kommt ausnahmsweise auch bei Handelsunternehmen in Betracht, wenn nur der Unternehmer nach außen in Erscheinung tritt und den Mitarbeitern, der Betriebsorganisation oder – wie z. B. bei Einzelhandelsgeschäften oder ortsgebundenen Dienstleistern – der Lage des Betriebes keine wesentliche Bedeutung für den betrieblichen Erfolg zukommt. Der Geschäftswert des Einzelunternehmens könnte daher auch einen geringeren Wert als die bislang angesetzten 400.000 DEM gehabt oder vollständig gefehlt haben.

3. Keine Aufdeckung des Geschäfts- oder Firmenwert bei konkludentem Leihvertrag

Eine Vermeidung des Übergangs des Geschäfts- oder Firmenwertes im Wege der verdeckten Einlage unter Aufdeckung der stillen Reserven kann auf der Grundlage des Urteils des X. Senats, BFH-Urteil vom 02.09.2008 X R 32/05, BStBl 2009 II S. 634 erfolgen.

Dort hatte der BFH entschieden, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert nur dann im Wege der verdeckten Einlage auf eine Kapitalgesellschaft übergeht, wenn dem nutzenden Unternehmen die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die sonstigen Faktoren, welche sich im Geschäftswert niederschlagen, aufgrund **einer vertraglichen Grundlage** überlassen werden, die Nutzung auf Dauer angelegt ist und gegen den Rechtsträger des nutzenden Unternehmens kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter besteht.

In dem dort entschiedenen Fall hatte die GmbH den Geschäfts- oder Firmenwert zwar tatsächlich genutzt; jedoch eben nicht aufgrund einer gefestigten Rechtsposition. Dem Nutzungsverhältnis lag in vertraglicher Hinsicht somit nur ein **(konkludent geschlossener) Leihvertrag** über die beweglichen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens zugrunde, auf dessen Grundlage der Kläger jederzeit gem. § 604 Abs. 3 BGB die Rückgabe verlangen konnte.



Praktikerhinweis

Der Übergang des Geschäftswerts setzt mithin voraus, dass das aufnehmende Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition dauerhaft nutzen kann. Nicht ausreichend ist eine verfestigte tatsächliche Nutzungsmöglichkeit oder der tatsächliche Verbrauch der geschäftswertbildenden Faktoren!

Fallbeispiel 2

Hans Hemmschuh (H) betreibt einen Handwerksbetrieb in gemieteten Räumen. Im Anlagevermögen befinden sich ein Fuhrpark und Werkzeuge. Zum 30.06.2016 ist das Einzelunternehmen abgemeldet worden; es wurde eine entsprechende Schlussbilanz aufgestellt.

Ab 01.07.2016 wurde das Unternehmen durch die vorher bar gegründete Hemmschuh GmbH fortgeführt. Der Mietvertrag wurde übernommen.

Schriftliche Verträge existieren hierzu nicht. Die GmbH nutzt die Gegenstände des bisherigen Einzelbetriebes. Die Wirtschaftsgüter des früheren Einzelunternehmens wurden nicht in das Eigentum der GmbH übertragen. Es erfolgte insbesondere keine Einbringung der Gegenstände gegen Kapitalerhöhung bzw. Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Der Fuhrpark wurde straßenverkehrsrechtlich auf die GmbH umgemeldet (Haltereigenschaft). Der Fuhrpark wurde der GmbH nicht auf Grundlage eines Kaufvertrages übergeben. Die GmbH hat sich lediglich als Halter eintragen lassen. Anderenfalls wäre ein Eigentumsübergang (nur) hinsichtlich der Fahrzeuge zu prüfen. Der Fuhrpark ist nicht funktional wesentlich.

Fragen:

1. Waren die stillen Reserven aufzudecken? Muss die GmbH Wirtschaftsgüter des bisherigen Einzelbetriebes aktivieren?
2. Treten umsatzsteuerliche Auswirkungen ein?

Notizen zur Lösung

Lösung Fallbeispiel 2**1. Rechtslage zum 30.06.2016/01.07.2016**

Es wäre zu einer Betriebsaufgabe des bisherigen Einzelunternehmens gekommen, wenn die bisher für das Einzelunternehmen genutzten Wirtschaftsgüter entnommen wurden bzw. verdeckt in die GmbH eingebracht worden wäre.

Eine Einbringung in die GmbH gem. § 20 UmwStG liegt nicht vor, weil keine Gesellschaftsrechte gewährt wurden.

Weder eine Entnahme noch eine verdeckte Einlage (aus dem Privatvermögen) liegen vor, wenn (und soweit) die Wirtschaftsgüter des bisherigen Einzelunternehmens (nach wie vor) im Betriebsvermögen des bisherigen Einzelunternehmers verblieben sind.

1.1 Zurückbehaltung von immateriellen Wirtschaftsgütern

Bei dem Kundenstamm und das Know-how im Hinblick auf die Lieferanten kann es sich um ein oder mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens handeln, – die z. B. als Kunden- oder Lieferantenliste¹ – als Gegenstand eines selbständigen Übertragungsgeschäfts in Betracht kamen und daher auch an die GmbH überlassen oder verpachtet werden können.

In diesem Falle wäre weiter zu prüfen, ob das Einzelunternehmen infolge der Verpachtung als Besitzunternehmen fortbestand². Aus einer Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter würde dann ein laufender Gewinn erzielt.

1.2 (Nicht-)Vorliegen einer verdeckten Einlage**a) Verdeckte Einlage eines Geschäftswertes**

Anders wäre die Rechtslage (= Aufdeckung stiller Reserven), wenn ein Steuerpflichtiger sein Einzelunternehmen, das einen Geschäftswert aufweist, an eine zuvor von ihm bar gegründete GmbH verkauft. Hier wird der Geschäftswert verdeckt eingelegt, wenn sich der Kaufpreis nur nach den von dem Einzelunternehmen bilanzierten Aktiva und Passiva bemisst, da es an einer wertadäquaten Gegenleistung für den übergehenden Geschäftswert fehlt.³ Die in dem eingelegten Geschäftswert enthaltenen stillen Reserven sind in diesem Fall von ihm gem. § 16 Abs. 3 EStG zu versteuern.⁴ Diese Konstellation setzt indes voraus, dass die übrigen – geschäftswertbildenden – Wirtschaftsgüter an die GmbH – anders als hier – verkauft wurden. In diesem Falle „wandert“ der Geschäftswert mit den übrigen Wirtschaftsgütern mit.

Eine verdeckte Einlage würde einer Betriebsaufspaltung mithin entgegenstehen, wenn der Geschäftswert bzw. die geschäftswertbildenden Faktoren verdeckt in die GmbH eingelegt worden wären und infolge dessen keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen an die GmbH überlassen würden.

b) Keine gefestigte Rechtsposition

Ein Übergang des Geschäftswertes bzw. anderer immaterieller Wirtschaftsgüter vom bisherigen Einzelunternehmen auf die GmbH kommt zwar in Betracht.

¹ vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 I R 128 bis 129/95, BStBl 1997 II S. 546, betreffend Mandantenstamm eines Steuerberaters

² vgl. auch die BFH-Urteile in BFHE 185, 230, und in BStBl 2001 II S. 771, beide zur Zuordnung des Geschäftswertes bei Betriebsaufspaltungen

³ vgl. BFH-Urteil vom 04.03.2009 I R 32/08, BFH/NV 2009, 1207, unter II. 2. a

⁴ BFH-Urteil in BStBl 1987 II S. 705, BFH-Urteil vom 26.11.2009 III R 40/07 m. w. N.

Der Geschäftswert geht nach der Rechtsprechung des BFH allerdings – ohne einen gleichzeitigen Verkauf der übrigen Wirtschaftsgüter – nur (verdeckt) über, wenn die geschäftswertbildenden Faktoren dem aufnehmenden Unternehmen auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition zur Nutzung zur Verfügung stehen. In diesem Fall „wandert“ der Geschäftswert also – praktisch als „automatische“ Folge – mit. Eine verfestigte tatsächliche Nutzungsmöglichkeit genügt hierfür aber nicht (BFH-Urteil vom 02.09.2008 X R 32/05).

Eine solche verfestigte Nutzungsmöglichkeit verneinte der BFH in dem Urteil vom 02.09.2008 (X R 32/05), bei dem eine GmbH die Geschäfte des bisherigen Einzelunternehmens (faktisch) fortführte.

Der BFH führte insoweit u.a. aus:

„Das FG hat zwar festgestellt, dass mit „Überleitung“ der Kundenkontakte und des operativen Geschäftsbetriebs für den Entsorgungsbereich des Einzelunternehmens auf die GmbH, der entgeltlichen Vermietung des Grundstücks U an die GmbH und der unentgeltlichen Verwertung und Nutzung der Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens durch die GmbH – auch unter Zurückbehaltung der Arbeitsverhältnisse und LKWs für den Containerdienst mit Wechsellmulden – die geschäftswertbildenden Faktoren des früheren Einzelunternehmens auf die GmbH übergegangen seien.

Gleichzeitig hat das FG aber auch festgestellt, dass hierüber zwischen dem Kl. und der GmbH (abgesehen von dem das Betriebsgrundstück betreffenden Mietvertrag) keine ausdrückliche vertragliche Vereinbarung geschlossen wurde. Die GmbH besaß daher im Streitfall nur eine faktische Nutzungsmöglichkeit der Kundenkontakte und Wirtschaftsgüter des früheren Entsorgungseinzelunternehmens. Dem Nutzungsverhältnis lag in vertraglicher Hinsicht somit ein (konkludent geschlossener) Leihvertrag über die beweglichen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens zugrunde, auf dessen Grundlage der Kl. jederzeit gemäß § 604 Abs. 3 BGB die Rückgabe verlangen konnte. Die GmbH hat im Streitfall jedenfalls keine gesicherte und endgültige Rechtsposition an den Wirtschaftsgütern, dem Betriebsgrundstück und den Kundenbeziehungen erlangt, die das FG, ohne nähere Feststellungen zu treffen, als geschäftswertbildende Faktoren angesehen hat, da die GmbH diese Wirtschaftsgüter auf Anforderung zurückgeben musste. Es kam zu einer rein faktischen Verlagerung der Gewinnchancen auf die aufnehmende GmbH, die nicht zum Übergang des Geschäftswerts führte. Dieser ist vielmehr (vorbehaltlich weiterer Feststellungen des FG im zweiten Rechtszug) im klägerischen Einzelunternehmen verblieben.“

Im hier zu beurteilenden Fall wurde der GmbH kein Eigentum übertragen. Sämtliche Wirtschaftsgüter blieben – nach den uns bekannten Umständen – Eigentum des bisherigen Inhabers. Der Fuhrpark stellt zwar (nach den uns bekannten Umständen) keine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Er wird indes ebenfalls mit an die GmbH überlassen. Die (straßenverkehrsrechtliche) Beurteilung der Haltereigenschaft lässt keine Rückschlüsse auf das Eigentum zu. Rechtlich wird als Fahrzeughalter derjenige angesehen, der ein Fahrzeug für eigene Rechnung gebraucht, für anfallende Kosten aufkommt und einen Nutzen an dem Fahrzeug hat. Dies bedeutet jedoch nicht, dass er auch gleichzeitig Eigentümer des betreffenden Kfz sein muss. Eigentümer ist nämlich derjenige, der ein Kraftfahrzeug erwirbt und als Beleg hierfür einen Kaufvertrag vorweisen kann; zudem muss das Fahrzeug auch an ihn übergeben worden sein, und zwar zusammen mit dem Kfz-Brief.

Wir gehen zudem davon aus, dass der Fuhrpark der GmbH nicht auf Grundlage eines Kaufvertrages an die GmbH übergeben wurde (anderenfalls wären lediglich die Wirtschaftsgüter des Fuhrparks verdeckt eingelegt worden, nicht aber die übrigen – funktional wesentlichen – Wirtschaftsgüter).