

JULI 07/2010

GESTALTUNGSBERATUNG

PERSONENGESELLSCHAFTEN

Erleichterung von Umstrukturierungsmaßnahmen

- Neue Rechtsprechung zu Gunsten des Steuerpflichtigen -

Die zunehmend unzulänglich durchdachten und ausformulierten Steuergesetze und deren profiskalische Auslegung durch die Finanzverwaltung stellen in der Praxis immer wieder eine „Umstrukturierungsbremse“ für wirtschaftlich gebotene Maßnahmen zur Neuordnung des Unternehmens dar. Dies ist umso tragischer, als der Gesetzgeber gerade spezielle Vorschriften (z.B. §§ 6 Abs. 3 u. Abs. 5 EStG, §§ 20, 21, 24 UmwStG, § 6a GrEStG (sog. Konzernklausel)) geschaffen hat, um erforderliche Umstrukturierungen von Unternehmen nicht durch aus der Substanz zu zahlenden (Ertrag-)steuern zu erschweren. Insbesondere sind diese Erleichterungen dann zu rechtfertigen, wenn dem Fiskus durch die gewährten steuerlichen Vergünstigungen letztlich keine nennenswerten Nachteile entstehen, etwa weil eine Versteuerung der stillen Reserven des Unternehmens zumindest zu einem späteren Zeitpunkt gesichert ist. Die bestehenden Rechtsunsicherheiten und die damit verbundenen erheblichen Steuer- und Haftungsrisiken für den Mandanten bzw. den steuerlichen Berater führen aber häufig dazu, dass die gebotenen Umstrukturierungsmaßnahmen zu Lasten des Unternehmens unterbleiben.

Der I. und der IV. Senat des Bundesfinanzhofes (BFH) haben nunmehr in den zwei aktuellen Entscheidungen vom 25.11.2009 (BStBl. 2010 II, S. 471) und vom 15.04.2010 (DStR 2010, S. 1070) zu bisher noch nicht höchstrichterlich entschiedenen ertragsteuerlichen Fragen der Umstrukturierung Stellung bezogen und die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung in z.T. in Frage gestellt. Folgende drei Kernaussagen fassen die Gründe der beiden Entscheidungen zusammen:

1. Die (Mit-)Einbringung von Anteilen an der Komplementär-GmbH ist nicht in allen Fällen erforderlich.

Im Rahmen der Einbringung eines Mitunternehmeranteils an einer GmbH & Co. KG in eine GmbH nach § 20 UmwStG oder eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG stellt sich regelmäßig die Frage, ob die im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter aktivierten Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH mit in die Zielgesellschaft eingebracht werden müssen, um die Buchwertfortführung nicht zu gefährden. Dies ist laut Auffassung des I. Senates des BFH nur dann der Fall, wenn die Beteiligung ausnahmsweise als (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren ist. Dies soll nach Auffassung des Senates jedenfalls dann nicht der Fall sein, wenn die Beteiligung auf Grund der Beteiligungs- und Stimmverhältnisse keine erhebliche zusätzliche Einflussnahme auf die laufenden Geschäfte der KG ermöglicht.

Anmerkung:

Ist der zu 100% an der KG beteiligte Kommanditist auch alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH dürfte die Miteinbringung der Beteiligung zum Zwecke der Buchwertfortführung zwingend erforderlich sein, weil dieser dann in der Komplementär-GmbH seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.

2. Die „Ausgliederung“ von Grundbesitz auf eine getrennte Personengesellschaft im Vorfeld der Einbringung ist grundsätzlich unschädlich.

In den Urteilsgründen der Entscheidung gibt der I. Senat zu erkennen, dass er in der Ausgliederung von betrieblichen Grundbesitz auf eine separate (Besitz-)Personengesellschaft vor der Einbringung des Mitunternehmeranteils in die Zielgesellschaft mit anschließender Anteilsveräußerung selbst im Falle des engen zeitlichen Zusammenhanges dieser Maßnahmen weder einen Fall der sog. Gesamtplanrechtsprechung noch einen Fall des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne von § 42 AO sieht. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn die Ausgliederung des Grundbesitzes nur vorübergehend erfolgt und anschließend (zeitnah) wieder rückgängig gemacht wird.

Abzuwarten bleibt, ob sich die Finanzverwaltung dieser nach unserer Auffassung zutreffenden Rechtsauffassung, die sowohl für Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG als auch für unentgeltliche Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG gelten muss, anschließt. Dafür spricht zumindest die Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt.

3. Es bestehen ernsthafte Zweifel daran, dass die Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft mit einer Gewinnrealisierung verbunden ist.

Der Aussetzungsbeschluss des IV. Senates, der vor dem Hintergrund der kurz zuvor ergangenen und insoweit anders lautenden Entscheidung des I. Senates überraschend ist, eröffnet wieder die Diskussion über die schwierige Rechtsfrage, ob trotz fehlender gesetzlicher Regelungen in der Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert und damit ertragsteuerneutral möglich ist.

Während sich der I. Senat auf Grund des vermeintlich eindeutigen Wortlautes des Gesetzes trotz des auch von diesem als unsachgerecht empfundenen Ergebnisses – die Versteuerung der stillen Reserven wäre in diesem Fall genauso wie in den von § 6 Abs. 5 EStG explizit geregelten Fällen gesichert – gegen eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG entschieden hat, beabsichtigt der IV. Senat aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung zur Vermeidung eines Gleichheitsverstosses eine entsprechende Anwendung und damit die Buchwertfortführung auch für diesen Fall zulassen.

Interessant ist, dass der IV. Senat zur Begründung seiner Rechtsauffassung auch das in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Personengesellschaften zum Ausdruck gekommene Prinzip der transparenten Besteuerung heranzieht, nämlich unter dem Gesichtspunkt, dass es im Falle der Übertragung auf eine beteiligungsidentische Personengesellschaft noch nicht einmal zu einer Verschiebung von stillen Reserven zwischen den hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschafter kommt, was der Gesetzgeber in den von § 6 Abs. 5 EStG explizit geregelten Fällen z.T. bewusst in Kauf genommen hat.

Unabhängig davon, wie man zu der dogmatischen Begründung des IV. Senates stehen mag, erscheint eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert sach- und systemgerecht, weil eine Versteuerung der stillen Reserven gesichert ist und kein sachlicher Grund ersichtlich ist, warum dieser Fall abweichend von den in § 6 Abs. 5 EStG explizit geregelten Fällen behandelt werden soll.

Es ist zu bedauern, dass sich der in jährlichen Steueränderungsgesetzen „austobende“ Gesetzgeber noch nicht – wohl aus fiskalischen Gründen – zur schlichten Aufnahme dieses bereits in der Vergangenheit viel diskutierten Falles in das Einkommensteuergesetz durchringen konnte, wodurch er wieder einmal durch einen Federstrich des Gesetzgebers ganze Bibliotheken Makulatur hätte werden lassen können.

Praxishinweis:

Bis zur Entscheidung des Großen Senates, dem der IV. Senat diese Rechtsfrage erst durch Vorlagebeschluss im noch folgenden Hauptsacheverfahren zur Entscheidung zuweisen kann, wird sich die Praxis wie bisher in diesen Fällen der bekannten Umweggestaltungen, wie der nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG möglichen zweistufigen Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der einen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei dieser Gesellschaft und von diesem wiederum in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaften innerhalb einer „Schamfrist“ von mindestens zwei Jahren behelfen oder einer Veräußerung unter Bildung einer Rücklage gemäß § 6b EStG behelfen müssen.

Gerne stehen wir Ihnen bei Umstrukturierungsfragen und für einen persönlichen Besprechungstermin zur Verfügung.

Ihr Ansprechpartner:

Dr. Klaus Bienemann

Rechtsanwalt & Diplom-Finanzwirt

klaus.bienemann@s-h-p.com

KANZLEI FÜR RECHT UND STEUERN

SHP Schneck, Hofmann & Partner Rechtsanwälte
Fachanwälte Steuerberater

Hinweis:

Die Informationen in diesem Newsletter wurden sorgfältig ausgewählt und zusammengestellt. Bitte beachten Sie, dass dieser Service weder eine rechtliche Beratung ersetzt, noch einen Beratervertrag darstellt. Haben Sie daher Verständnis, dass wir daher keine Gewährleistung übernehmen können. Soweit bei Ihnen individueller Informations- oder Beratungsbedarf vorliegt, vereinbaren Sie bitte einen Termin mit unserer Kanzlei. Nur hier erhalten Sie eine verbindliche und auf Ihre individuellen Bedürfnisse zugeschnittene Beratung.



Dormagener Str. 76-78, 50129 Bergheim
Tel 02271 757771; Fax 02271 757773
eMail info@s-h-p.com
web www.s-h-p.com

Partnerschaftsgesellschaft eingetragen im Handelsregister
des Amtsgerichtes Essen unter PR 12 26
geschäftsführender Gesellschafter:
Jörg Schneck, Dirk Hofmann, Dr. Klaus Bienemann