Ertragsteuerrecht/Umwandlungssteuergesetz

Dipl.-Kfm. Franz Ostermayer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl.-Betriebswirt (FH) Florian Huber, Steuerberater, München*

Die Architekten- und Ingenieur-GmbH: Wirksame Haftungsbeschränkung ohne steuerliche Nachteile

In StB 12/2006 haben die Autoren schon einmal aufgezeigt, wie die Angehörigen der Planungsberufe durch Umwandlung ihrer Büros in eine GmbH ihre Haftung wirksam beschränken können. Die Motive für den Gang in die GmbH haben sich seitdem nicht geändert: Zahlreiche Haftungsfälle, bei denen die Leistung des Haftpflichtversicherers hinter der Schadenssumme zurück bleibt bzw. ein Haftungsausschluss des Versicherers greift, führen in der Praxis nach wie vor dazu, dass die betroffenen Architekten und Ingenieure ganz oder teilweise mit ihrem Privatvermögen einstehen müssen. Geändert haben sich hingegen zwischenzeitlich die berufsrechtlichen sowie die steuerlichen Rahmenbedingungen. Der nachfolgende Beitrag gibt einen aktuellen Überblick, wie die Umwandlung unter rechtlichen Aspekten möglichst vorteilhaft gestaltet werden kann und welche steuerlichen Regeln dabei zu beachten sind.

I. Umwandlung in die GmbH aus berufs- und gesellschaftsrechtlicher Sicht

1. Berufsrechtliche Rahmenbedingungen

a) Architekten

Das Berufsrecht der Architekten ist in den Baukammergesetzen bzw. Architektengesetzen der Länder kodifiziert. Nachfolgend werden die berufsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung einer Architekten-GmbH am Beispiel des seit dem 1. 7. 2007 in Bayern geltenden Baukammerngesetzes (BauKaG)[1] erläutert.

Während das bis zum 30. 6. 2007 geltende Bayerische Architektengesetz (BayArchG)[2] unter den Kapitalgesellschaften nur die GmbH als zulässige Rechtsform festlegte, lässt das BauKaG alle Kapitalgesellschaften als Organisationsform für Architektengesellschaften zu. Möglich sind damit neben einer GmbH auch eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien sowie vergleichbare Rechtsformen anderer EU-Mitgliedstaaten, z. B. die britische Limited. Die am besten geeignete Rechtsform dürfte die GmbH sein, deren Gründung der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. 10. 2008[3] deutlich vereinfacht hat.

Voraussetzung für die Gründung einer Architekten-GmbH ist neben dem Nachweis einer ausreichenden Berufshaftpflichtversicherung u. a., dass Mitglieder der Architektenkammer die Mehrheit des Kapitals und der Stimmanteile innehaben und die Gesellschaft verantwortlich von Mitgliedern der Architektenkammer geführt wird. Der Geschäftsgegenstand muss sich auf die Berufsaufgaben der Architekten beschränken. Um sicher zu stellen, dass die Kapital- bzw. Stimmenmehrheit der Kammermitglieder nicht unterschritten wird, muss der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass die Übertragung von Gesellschafts- und Kapitalanteilen an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden ist und durch Erbfall erworbene Anteile ggfs. einzuziehen sind, wenn andernfalls das Mehrheitserfordernis unterschritten würde (Art. 8 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 BauKaG).

Wenn die Gesellschaft alle in Art. 8 BauKaG genannten Voraussetzungen erfüllt und in das von der Architektenkammer geführte Gesellschaftsverzeichnis eingetragen worden ist, darf sie in ihrer Firmierung die durch Art. 1 Abs. 1 BauKaG geschützte Berufsbezeichnung „Architekt" bzw. eine entsprechende Wortverbindung führen. Ein bei der Kammer gebildeter Eintragungsausschuss prüft, ob die genannten Vorschriften eingehalten wurden.

Hinweis: Daher ist es zweckmäßig, dem Eintragungsausschuss bereits vor der notariellen Beurkundung den Satzungsentwurf zur Prüfung zuzuleiten, um ggfs. einen weiteren Notartermin zu vermeiden.

Sind die Voraussetzungen für eine Eintragung in das Gesellschaftsverzeichnis nicht erfüllt – etwa weil der Geschäftsgegenstand auch Bauausführungsleistungen umfasst – unterliegt die Gesellschaft allein dem GmbH-Recht. In diesem Fall darf die Berufsbezeichnung „Architekt" in der Firmierung nicht verwendet werden.

b) Ingenieure

Das Berufsrecht der Ingenieure ist in den Ingenieurgesetzen sowie den Ingenieurkammergesetzen der Länder geregelt. Die Ingenieurgesetze sehen meist nur einen Schutz der Berufsbezeichnung „Ingenieur" sowie entsprechender Wortverbindungen vor. Art. 1 Abs. 2 des Bayerischen Ingenieur-

* Dipl.-Kfm. *Franz Ostermayer*, WP, StB, ist Partner bei Buse Heberer Fromm Rechtsanwälte Steuerberater PartG, München und stellvertretender Vorsitzender des Steuer- und Finanzausschusses der IHK München und Oberbayern. Bei Buse Heberer Fromm ist er im Bereich Unternehmenstransaktionen und Unternehmensrestrukturierung, Umwandlungen (Fusion, Spaltung, Formwechsel, Realteilung), Sanierungsberatung sowie Unternehmensnachfolge tätig. Dipl.-Betriebswirt (FH) *Florian Huber*, StB, Mitarbeiter bei Buse Heberer Fromm, befasst sich schwerpunktmäßig ebenfalls mit den Bereichen Unternehmensumwandlung sowie Unternehmens- und Vermögensnachfolge.

1 BauKaG, 9. 5. 2007, GVBl. 2007, 308.
2 BayArchG, 31. 8. 1994, GVBl. 1994, 934.
3 BGBl. I 2008, 2026.

gesetzes (IngG)[4] regelt, dass Gesellschaften die Bezeichnung nur führen dürfen, wenn mindestens die Hälfte der Vorstandsmitglieder, der Geschäftsführer oder der Personen, die mindestens über die Hälfte der Stimmrechte verfügen, die Berufsbezeichnung „Ingenieur" führen dürfen. Besondere Anforderungen an die Satzung einer Ingenieurgesellschaft sind nicht vorgesehen, so dass nur die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zu beachten sind. Es bestehen auch keine Beschränkungen hinsichtlich der Rechtsformwahl.

Die Ingenieurkammergesetze enthalten weitergehende Regelungen für die bei den Ingenieurkammern geführten „Beratenden Ingenieure". In Bayern sind die Regelungen für Architekten und Beratende Ingenieure gemeinsam im BauKaG geregelt. Nach Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 BauKaG darf die geschützte Berufsbezeichnung „Beratender Ingenieur" in der Firma einer Kapitalgesellschaft nur geführt werden, wenn die Kammermitglieder die Mehrheit des Kapitals und der Stimmanteile innehaben. Zudem bestehen Anforderungen an die Satzung wie bei einer Architekten-Kapitalgesellschaft.

2. Rechtliche Möglichkeiten der Umwandlung

a) Umwandlung durch Einzel- oder durch Gesamtrechtsnachfolge

Nach dem Berufsrecht steht den Architekten wie auch den Ingenieuren somit der Weg in die GmbH offen. Die Umwandlung kann durch Einzel- oder durch Gesamtrechtsnachfolge bewerkstelligt werden. Bei der Einzelrechtsnachfolge müssen sämtliche Wirtschaftsgüter des Freiberufler-Betriebs nach den hierfür geltenden Vorschriften einzeln auf die GmbH übertragen werden. Erfolgt die GmbH-Gründung hingegen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, geht das gesamte Vermögen des bisherigen Rechtsträgers einschließlich aller Verbindlichkeiten und vertraglichen Verpflichtungen in einem einzigen Rechtsakt auf die GmbH über.

Sobald die GmbH errichtet ist, ist deren Haftung für Verbindlichkeiten grundsätzlich auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt, das im Zeitpunkt der Gründung mindestens 25 000 € betragen muss (§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 5 Abs. 1 GmbHG). Die Unternehmergesellschaft nach § 5a GmbHG, die mit einem geringeren Stammkapital gegründet werden kann, ist bei Umwandlungsvorgängen nicht möglich (§ 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG). Für die Frage der Haftungsbeschränkung spielt es keine Rolle, ob die GmbH im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge errichtet wurde. Diese Unterscheidung ist aber bedeutsam für die „Altverbindlichkeiten" des vormaligen Freiberufler-Betriebs:

b) Nachhaftung für Altschulden

Bei einer Gründung im Wege der Einzelrechtsnachfolge müssen die Gläubiger dem Übergang der Verbindlichkeiten auf die GmbH zustimmen. Wird die Zustimmung nicht erteilt, bleibt die Verbindlichkeit rechtlich beim Einbringenden zurück; dieser kann nur im Innenverhältnis von der GmbH freigestellt werden.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge ist eine Gläubigerzustimmung hingegen nicht erforderlich. Auch die mit den Auftraggebern geschlossenen Verträge gehen quasi „automatisch" auf die GmbH über. Allerdings sieht das Gesetz eine fünfjährige Nachhaftung für den einbringenden Rechtsträger vor, um hier einen gewissen Ausgleich für die Gläubiger zu schaffen (z.B. § 224 Abs. 2 i.V.m. § 225c UmwG beim Formwechsel einer Partnerschaftsgesellschaft in eine GmbH). Die Fünfjahresfrist beginnt mit der Bekanntmachung der Eintragung der GmbH im Handelsregister. Nach Ablauf der Frist kann nur noch die GmbH in Anspruch genommen werden, unabhängig davon, wann der zugrunde liegende Vertrag geschlossen wurde. Daneben haben die Gläubiger das Recht, eine Sicherheitsleistung zu verlangen, wenn ihre Forderungen durch die Umwandlung gefährdet werden (§ 22 UmwG).

Wegen der zeitlich begrenzten Nachhaftung erweist sich die GmbH-Gründung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als besonders vorteilhaft.

c) Ausgliederung aus Einzelpraxis nur für Ingenieure, …

Für Architekten und Ingenieure, die in Einzelpraxis tätig sind, käme als Weg in die GmbH durch Gesamtrechtsnachfolge nur eine Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns auf eine GmbH nach § 152 UmwG in Betracht. Ausgangsrechtsträger kann allerdings nur ein im Handelsregister eingetragener Einzelkaufmann sein. Diese Voraussetzung können von den beiden Berufsgruppen die Architekten nicht erfüllen:

Der Beruf des Architekten rechnet – genauso wie z.B. Ärzte, Rechtsanwälte und Notare – zum engen Bereich der historisch tradierten freien Berufe, die einer Handelsregistereintragung nicht zugänglich sind, da nach herrschender Auffassung auch aus handelsrechtlicher Sicht kein Gewerbe vorliegt und damit keine Kaufmannseigenschaft gegeben ist.[5] Mangels Handelsregistereintragung ist somit auch keine Ausgliederung möglich. Eine entsprechende Anwendung von § 152 UmwG scheitert am ausdrücklichen Analogieverbot des § 1 Abs. 2 UmwG.[6]

Eine andere Beurteilung ergibt sich bei den Ingenieuren. Diese üben (für Zwecke des HGB) eine gewerbliche Tätigkeit aus, wenngleich kein Handelsgewerbe i.S. von § 1 HGB gegeben ist. Der weit gefasste Katalog freier Berufe in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und in § 1 Abs. 2 Satz 2 PartGG ist für die hier vorzunehmende Abgrenzung nicht maßgeblich.[7] Der Ingenieur kann sich somit aufgrund seiner gewerblichen Tätigkeit als Kaufmann ins Handelsregister eintragen lassen (§ 2 HGB) und schafft damit die Voraussetzung für eine Ausgliederung seines einzelkaufmännischen Betriebs auf eine GmbH.

d) … bei Ingenieur- und Architekten-GbR Umwandlung auch über den Zwischenschritt einer Partnerschaftsgesellschaft

Sind die Angehörigen der genannten Planungsberufe bereits im Rahmen einer Personengesellschaft (z.B. Partnerschaftsgesellschaft oder GbR) tätig, gelingt hingegen die Umwandlung in die GmbH durch Gesamtrechtsnachfolge für beide Berufsgruppen. Eine Partnerschaftsgesellschaft kann nach

4 IngG, 27. 7. 1970, BayRS 702-2-W.
5 Vgl. *Koller/Roth/Morck*, HGB, 5. Aufl., § 1, Rdnr. 13.
6 OLG Frankfurt a.M., 23. 9. 1999 – 20 W 353/99, NJW-RR 2000, 770.
7 Vgl. *Koller/Roth/Morck*, HGB, 5. Aufl., § 1, Rdnr. 13.

§ 225a UmwG unmittelbar durch Formwechsel in eine GmbH umgewandelt werden. Dies ist bei einer GbR nicht möglich. In diesem Fall kann aber der Zwischenschritt eingeschoben werden, die GbR zunächst identitätswahrend in eine Partnerschaftsgesellschaft umzugründen. Dazu ist lediglich ein schriftlicher Partnerschaftsvertrag abzuschließen (§ 3 Abs. 1 PartGG), sodann ist die Gesellschaft zur Eintragung in das Partnerschaftsregister anzumelden. Dadurch kann auch eine GbR über den Umweg der Partnerschaftsgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge in eine GmbH umgewandelt werden. Dem Schritt von der GbR in eine Partnerschaftsgesellschaft liegt keine Vermögensübertragung zugrunde.

Für Architekten, die in einer Einzelpraxis tätig sind, wäre es grundsätzlich möglich, einen Mitgesellschafter aufzunehmen und die neu entstandene GbR bzw. Partnerschaftsgesellschaft dann formwechselnd in eine GmbH umzuwandeln. Dabei muss aber bedacht werden, dass das Architekturbüro nur durch Einzelrechtsnachfolge auf die Gesamthand übertragen werden kann und Verbindlichkeiten daher mangels Gläubigerzustimmung regelmäßig beim Einbringenden zurückbleiben werden, so dass insoweit keine Haftungsbeschränkung eintritt.

Der rechtlich vorteilhafte Weg der Gesamtrechtsnachfolge steht somit uneingeschränkt nur den Ingenieuren offen. Architekten, dis bislang mittels Einzelpraxis tätig waren, können für die dabei begründeten Verpflichtungen keine nachträgliche Haftungsbeschränkung erlangen. Diese greift dann erst ab Gründung der GmbH für deren Tätigkeit.

Die dargestellten Umwandlungsmöglichkeiten gehen allesamt mit der Sachgründung einer GmbH einher, so dass die entsprechenden Sachgründungsvorschriften anzuwenden sind. Insbesondere ist ein Sachgründungsbericht zu erstellen (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG), und die Gesellschafter trifft bei nicht werthaltigen Sacheinlagen eine Differenzhaftung (§ 9 GmbHG). Dies gilt auch beim Formwechsel einer Partnerschaftsgesellschaft in eine GmbH. Rechtlich liegt hier zwar keine Vermögensübertragung vor, wirtschaftlich betrachtet handelt es sich aber ebenfalls um eine Gründung durch Sacheinlagen.[8]

II. Steuerliche Behandlung der Umwandlung

Steuerliches Ziel jeglicher Umstrukturierung ist grundsätzlich, diese steuerneutral zu gestalten, d. h., es sollen keine stillen Reserven aufgedeckt werden. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich bei der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH ungeachtet dessen, wie der Vorgang rechtlich gestaltet wird, regelmäßig um einen Einbringungsvorgang. Als Gegenleistung für das eingebrachte Betriebsvermögen erhält der Einbringende Anteile an der aufnehmenden GmbH. Dieser Tauschvorgang „Betriebsvermögen" gegen „GmbH-Anteile" führt nach ertragsteuerlichen Grundsätzen eigentlich zur Gewinnrealisierung; diese wird von § 20 UmwStG aber unter gewissen Voraussetzungen verhindert, um betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch ertragsteuerliche Belastungen zu beeinträchtigen.

1. Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung

Voraussetzung für die Steuerneutralität ist nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zunächst, dass eine qualifizierte betriebliche Einheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) eingebracht wird und dass dem Einbringenden als Gegenleistung neue Gesellschaftsrechte an der GmbH gewährt werden.

a) Einbringung einer qualifizierten betrieblichen Einheit …

Von den genannten qualifizierten betrieblichen Einheiten müssen sämtliche Wirtschaftsgüter eingebracht werden, die als wesentliche Betriebsgrundlagen zu qualifizieren sind. Nur unwesentliche Wirtschaftsgüter dürfen zurückbehalten werden. Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens. Dabei muss zumindest das wirtschaftliche Eigentum auf die GmbH übertragen werden.[9] Eine bloße Nutzungsüberlassung ist nicht ausreichend.[10] Übt der Architekt bzw. Ingenieur seine freiberufliche Tätigkeit in einer ihm gehörenden Immobilie aus, muss somit grds. auch diese auf die GmbH übertragen werden. In diesem Fall kann es sinnvoll sein, das Grundstück vor der Umwandlung auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG auszugliedern. Die Finanzverwaltung sieht darin allerdings eine missbräuchliche Gestaltung i. S. von § 42 AO und will die Steuerneutralität für den Einbringungsvorgang nicht gewähren.[11] Dieser Sichtweise hat der BFH nunmehr eine Absage erteilt. Danach können auch wesentliche Betriebsgrundlagen vor der Umstrukturierung auf andere Gesellschaften „ausgelagert" werden, ohne dass dies die steuerliche Beurteilung des Umwandlungsvorgangs berührt. Voraussetzung sei lediglich, dass die Übertragung auf Dauer und nicht nur vorübergehend erfolgt.[12] Dies ermöglicht auch, das Grundstück vor der Umwandlung an einen Angehörigen zu veräußern.[13]

b) … gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten und ggfs. anderen Wirtschaftsgütern

Zweite Voraussetzung für eine steuerneutrale Einbringung ist, dass dem Einbringenden neue Gesellschaftsrechte an der GmbH gewährt werden. Die Einbringung muss somit im Rahmen der Gründung der GmbH oder einer Sachkapitalerhöhung stattfinden. Die Sachgründung bzw. Sachkapitalerhöhung ist abzugrenzen von der sog. „verschleierten Sachgründung", bei der die GmbH bar gegründet und anschließend das Aktivvermögen des Freiberufler-Betriebs an die GmbH veräußert wird. Diese Vorgehensweise fällt nicht unter § 20 UmwStG, so dass die vorhandenen stillen Reserven – einschließlich eines nicht bilanzierten immateriellen Praxiswerts – aufzudecken sind.[14]

8 Vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 5. Aufl., § 219 UmwG, Rdnr. 2.
9 Vgl. hierzu Bay. Landesamt für Steuern, 6. 3. 2006 – S 1978c – 6 St 32/St 33, DB 2006, 644 sowie *Kutt*, DB 2006, 1132.
10 BMF, 25. 3. 1998 – IV B 7 – 1978 – 21/98, BStBl. II 1998, 268, Rdnr. 20.08; BFH, 7. 4. 2010 – I R 96/08, BFH/NV 2010, 1749.
11 BMF, 25. 3. 1998 (Fn. 10), Rdnr. 20.09 sowie insb. zum zeitlichen Abstand OFD Karlsruhe, 20. 6. 2006 – S 2241/27 – St 111, NWB DokID: IAAAB-91100.
12 BFH, 25. 11. 2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; *Jebens*, BB 2010, 1192.
13 FG Münster, 30. 10. 2009 – 14 K 2937/06 E, EFG 2010, 369; Rev. BFH X R 60/09.
14 BMF, 25. 3. 1998 (Fn. 10), Rdnr. 20.04.

Neben den neuen Gesellschaftsrechten können dem Einbringenden auch andere Wirtschaftsgüter – z. B. ein Gesellschafterdarlehen – gewährt werden. Dabei ist lediglich darauf zu achten, dass der Wert der gewährten anderen Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt, da dies zwingend zu einem Zwischenwertansatz und somit (teilweiser) Gewinnrealisierung führen würde (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Zur Stärkung des Eigenkapitals kann eine etwaige Differenz zwischen dem Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens und dem Nominalwert der gewährten Geschäftsanteile auch in die Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) eingestellt werden.

2. Wertansatzwahlrecht bei der aufnehmenden Gesellschaft

§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sieht vor, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen grds. mit dem gemeinen Wert ansetzen muss, d. h. sämtliche stillen Reserven sind aufzudecken. Werden sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht und übersteigen dabei die Verbindlichkeiten nicht das Vermögen, hat die aufnehmende Gesellschaft auf Antrag die Möglichkeit, das eingebrachte Betriebsvermögen statt mit dem gemeinen Wert auch mit dem Buchwert oder einem beliebigen Zwischenwert anzusetzen. Dieser Wert gilt für den Einbringenden gleichzeitig als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).

Ein Veräußerungsgewinn beim Einbringenden kann somit nur durch einen Buchwertansatz auf Ebene der GmbH vermieden werden.

Hinweis: Ein höherer Ansatz wird dann Sinn machen, wenn der Einbringende über Verluste aus anderen Einkunftsarten verfügt und diese mit dem Einbringungsgewinn verrechnen kann. Gleichzeitig entsteht dann zusätzliches Abschreibungspotenzial auf Ebene der GmbH.

3. Übergang zur Bilanzierung

Das Architekten- bzw. Ingenieurbüro muss auf den Umwandlungsstichtag eine Schlussbilanz aufstellen, die – abgesehen vom unterschiedlichen Eigenkapitalausweis – regelmäßig der Eröffnungsbilanz der GmbH entspricht. In den meisten Fällen wird dies mit einem Umstieg von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung verbunden sein, da Freiberufler-Betriebe unabhängig von irgendwelchen Größenmerkmalen berechtigt sind, ihre Einkünfte durch Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln (Umkehrschluss aus § 141 Abs. 1 AO) und dieses Privileg größtenteils auch in Anspruch genommen wird.

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart führt regelmäßig zu einem sog. Übergangsgewinn, da die noch nicht zugeflossenen Aktiva (v. a. Forderungen und unfertige Leistungen) die noch nicht abgeflossenen Passiva (Verbindlichkeiten, Rückstellungen) meist deutlich übersteigen. Eine Verteilung dieses Übergangsgewinns auf drei Jahre entsprechend R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR 2008 ist dabei nicht möglich.[15]

Eine Steuerstundung bezüglich des Übergangsgewinns kann dadurch erreicht werden, dass der Umwandlungsstichtag auf den 2. 1. eines Jahres gelegt wird, da dann sichergestellt ist, dass der Übergangsgewinn erst im Jahr der Umwandlung und nicht etwa bereits im Vorjahr zu versteuern ist. Bei später Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Umwandlungsjahr kann erreicht werden, dass die Steuerzahlung erst im Frühjahr des übernächsten Jahres fällig wird.

Hinweis: Bei einem hohen Forderungsbestand kann es sich auch anbieten, diesen ganz oder teilweise von der Einbringung auszunehmen. Dies bleibt ohne Auswirkungen auf die Steuerneutralität der Umwandlung, da Forderungen nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnen.[16] In diesem Fall verbleiben die Forderungen im freiberuflichen Betriebsvermögen und müssen erst bei Zufluss versteuert werden.

4. Steuerliche Rückbeziehung der Umwandlung

a) Rückwirkung für Ertragsteuern

Der steuerliche Übertragungsstichtag darf bei Umwandlung durch Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten Bilanzstichtag zurückbezogen werden, wenn dieser höchstens acht Monate vor der Handelsregisteranmeldung liegt (§ 20 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UmwStG, § 25 Satz 1 UmwStG). Bei Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge kann die Einbringung auf einen Stichtag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages und dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums liegt (§ 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG, § 25 Satz 1 UmwStG).

Erfolgen die Handelsregisteranmeldung bzw. der Abschluss des Einbringungsvertrages bis Ende August, kann der Umwandlung somit in beiden Fällen regelmäßig die letzte Jahresbilanz zugrunde gelegt werden, so dass sich die Aufstellung von Zwischenbilanzen erübrigt.

Die Rückwirkung gilt steuerlich nur für die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer sowie die Gewerbesteuer. Nach dem Umwandlungsstichtag erzielte Gewinne unterliegen somit bereits bei der GmbH der Besteuerung.

b) Keine Rückwirkung für Umsatz- und Lohnsteuer

Die Rückwirkung gilt nicht für die Umsatzsteuer sowie die Lohnsteuer. Aus umsatzsteuerlicher Sicht geht das eingebrachte Architekten- bzw. Ingenieurbüro erst zu dem im Einbringungsvertrag vorgesehenen Zeitpunkt bzw. mit Handelsregistereintragung der Umwandlung auf die neue GmbH über. Im Rückwirkungszeitraum muss der einbringende Architekt bzw. Ingenieur noch selbst Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen einreichen.

Wegen der fehlenden Rückwirkung unterliegen Tätigkeitsvergütungen an die Gesellschafter einer GbR oder Partnerschaftsgesellschaft im Rückwirkungszeitraum noch nicht der Lohnsteuer. Gleichzeitig kommt aber § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr zur Anwendung, so dass diese Vergütungen bereits als Betriebsausgaben der neuen GmbH berücksichtigt werden können, soweit sie angemessen sind.[17] Es ist zu empfehlen, entsprechende Anstellungsverträge mit der Personengesellschaft spätestens am Umwandlungsstichtag abzuschließen, um eine Abgrenzung zu bloßen Entnahmen vorzunehmen.

15 BFH, 13. 9. 2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, BB 2002, 136 Ls.
16 *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, § 20, Rdnr. 46.
17 BMF, 25. 3. 1998 (Fn. 10), Rdnr. 20.21.

Bei der Einbringung von Einzelpraxen ist dies nicht möglich, da anders als bei einer Mitunternehmerschaft und ihren Gesellschaftern keine unterschiedlichen Rechtsträger vorliegen. Ein Anstellungsvertrag, der zu Betriebsausgaben bei der GmbH führt, kann hier somit frühestens zum Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags abgeschlossen werden. Die Beurkundung der Umwandlung sollte daher in diesen Fällen nach Möglichkeit bereits zu Beginn des Kalenderjahres erfolgen, um die Gewerbesteuerbelastung bei der GmbH im Umwandlungsjahr gering zu halten.

III. Unterschiedliche Besteuerung von GmbH und Freiberufler

Die immer noch große Zurückhaltung von Architekten und Ingenieuren, was die Umwandlung in die GmbH angeht, hängt nicht zuletzt mit Befürchtungen zusammen, in der GmbH einer höheren Steuerbelastung ausgesetzt zu sein.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Stundungseffekt für den Freiberufler durch die Ist-Besteuerung sowohl bei der Einkommensteuer (durch die Einnahmen-Überschuss-Rechnung) als auch bei der Umsatzsteuer (durch die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) beim Schritt in die GmbH natürlich wegfällt. Wie schwer dies zu gewichten ist, hängt wesentlich von den Zahlungszielen und der Zahlungsmoral der Kunden im Einzelfall ab und kann somit nicht allgemein quantifiziert werden. Ansonsten sind auf die GmbH und den Freiberufler völlig unterschiedliche Besteuerungssysteme anzuwenden, deren Belastungswirkungen einer genauen Analyse bedürfen.

1. Steuerliche Belastung der laufenden Einkünfte

a) Abhängigkeit der steuerlichen Gesamtbelastung …

Die GmbH unterliegt als juristische Person der Körperschaftsteuer und zusätzlich – als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 8 Abs. 2 KStG) – der hebesatzabhängigen Gewerbesteuer. Der BFH hält die Gewerbesteuerpflicht für Freiberufler-Kapitalgesellschaften für verfassungsgemäß.[18] Eine dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen.[19]

b) … von der Höhe der Leistungsvergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Thesauriert die GmbH das nach Abzug der Steuern verbleibende Ergebnis, ergibt sich zunächst keine Steuerbelastung beim Gesellschafter. Realistischerweise wird es früher oder später aber zur Ausschüttung des einbehaltenen Gewinns kommen, der beim Gesellschafter dann der Abgeltungssteuer von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag unterliegt (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG).

Beim Freiberufler wird der Gewinn hingegen in voller Höhe direkt der Einkommensteuer unterworfen, ohne dass eine Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer anfällt. Dadurch ergibt sich insgesamt eine geringere Belastung als bei der GmbH.

Um die Steuerlast bei der Freiberufler-GmbH und ihren Gesellschaftern an die des freiberuflichen Personenunternehmens anzunähern, muss somit ein möglichst großer Anteil der Wertschöpfung mittels Leistungsvergütung (Gehalt, Zins, Miete) an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausgekehrt werden. Dieser Betrag wird dadurch der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer entzogen und im Rahmen der Überschusseinkünfte (v. a. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) genauso belastet wie die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

Die wesentliche Leistungsvergütung im Verhältnis zwischen GmbH und Gesellschafter stellt regelmäßig das Geschäftsführergehalt dar. Dieses kann um eine Gewinntantieme von bis zu 50% des Gewinns vor Steuern, die unentgeltliche Überlassung des Dienst-Pkw für Privatfahrten sowie Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung ergänzt werden. Eine geringere Rolle spielen in der Praxis Zinsen für Gesellschafterdarlehen sowie Mieten für der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter.

Wenn die genannten Leistungsvergütungen gezielt eingesetzt werden, wird es bei der GmbH regelmäßig nur mehr zu einem geringen Ergebnisausweis kommen. Wir verweisen dazu auf den nachfolgenden Punkt d).

c) Fremdvergleich

Je geringer der bei der Gesellschaft verbleibende Anteil des erwirtschafteten Ertrages ist, umso eher wird die Finanzverwaltung geneigt sein, im Verhältnis zwischen GmbH und Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen. Damit wäre die angestrebte steuerliche Optimierung wieder zunichte gemacht. Es muss somit darauf geachtet werden, dass sämtliche mit der GmbH abgeschlossenen Verträge einem Fremdvergleich standhalten.

d) Belastungsvergleich

Nachfolgend ist ein Belastungsvergleich zwischen GmbH und Freiberufler bezüglich der laufenden Einkünfte dargestellt (aus Vereinfachungsgründen ohne Berücksichtigung von Zuschlagsteuern). Dem liegt folgender Fall zugrunde:

Ein Ingenieurbüro mit einem Eigenkapital von 400 T€ wird in eine GmbH eingebracht. Dem ledigen Alleingesellschafter wird neben einem Geschäftsanteil von 50 T€ eine bare Zuzahlung von 350 T€ gewährt, die er der Gesellschaft als Darlehen überlässt. Das Darlehen wird mit 6% p. a. verzinst. Der Gesellschafter erhält ein Geschäftsführergehalt von 60 T€ jährlich sowie eine Tantieme von 50% des handelsrechtlichen Jahresüberschusses vor Abzug der Tantieme. Die GmbH hat in 2009 einen Gewinn vor Leistungsvergütungen und Steuern von 100 T€ erzielt.

	GmbH T€	GmbH-Gesellschafter T€	Freiberufler T€
Vorläufiges Ergebnis = freiberuflicher Gewinn	100,0		100,0
Geschäftsführergehalt	–60,0	60,0	
Zinsen Gesellschafterdarlehen 350 T€ × 6%	–21,0	21,0	
Zwischenergebnis	19,0		
Tantieme 50% von 19 T€	–9,5	9,5	
Gewinn vor Steuern	**9,5**		

18 BFH, 27. 4. 2009 – I R 76/03, BFH/NV 2010, 1118.
19 BVerfG, 24 . 2 . 2010 – 1 BvR 2130/09, LEXinform 0927392.

Betriebssteuern GmbH:			
Gewerbesteuer (München: Hebesatz 490 %)	–1,6		
Körperschaftsteuer 15 %	–1,4		
Jahresüberschuss	6,5		
Steuerpflichtiges Einkommen (ohne Sonderausgaben)		**90,5**	**100,0**
Einkommensteuer laut Grundtabelle		29,9	33,9
Abgeltungssteuer 25 % auf 6,5 T€ Gewinnausschüttung		1,6	
Betriebssteuern GmbH		3,0	–
Gesamtsteuerbelastung		**34,5**	**33,9**

Ergebnis des Belastungsvergleichs ist, dass die Gesamtsteuerbelastung von GmbH und Gesellschafter bei entsprechender Gestaltung in etwa der des Freiberuflers entspricht. Die laufende Ertragsteuerbelastung ist somit kein Argument für oder gegen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft.

2. Steuerliche Belastung bei Veräußerungsgewinnen

Bei der Überlegung, ob der Weg in die GmbH beschritten werden soll, muss auch berücksichtigt werden, welche steuerlichen Belastungen ein etwaiger späterer Unternehmensverkauf mit sich bringt. Dies gilt umso mehr, wenn der Architekt bzw. Ingenieur beabsichtigt, das Büro relativ kurzzeitig nach der GmbH-Umwandlung zu veräußern.

a) Veräußerung von Personenunternehmen

Beim Verkauf von Einzelpraxen bzw. Anteilen an Personengesellschaften unterliegen Veräußerungsgewinne grundsätzlich der vollen Besteuerung bei der Einkommensteuer. Vergünstigungen werden nur gewährt, sofern der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. In diesem Fall werden folgende Ermäßigungen gewährt:

- Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG von 45 000 €: Der Freibetrag verringert sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt. Er fällt somit bei Gewinnen über 181 000 € ganz weg.
- Reduzierung des Steuersatzes auf 56 % des vollen Durchschnittssteuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG:Die Regelung gilt nur bei Veräußerungsgewinnen bis zu 5 Mio. €; der Mindeststeuersatz beträgt 15 %.

Beide Vergünstigungen werden nur einmal im Leben gewährt, wobei beim Freibetrag Veräußerungen vor dem 1. 1. 1996 und bei der Tarifermäßigung Veräußerungen vor dem 1. 1. 2001 nicht mitgezählt werden (§ 52 Abs. 34 Satz 5 EStG, § 52 Abs. 47 Satz 7 EStG).

Stets zur Anwendung kommt die sog. „Fünftelungsregelung“ nach § 34 Abs. 1 EStG; deren Ermäßigungswirkung hängt aber stark von der Höhe des Veräußerungsgewinns und den im selben Veranlagungsjahr erzielten laufenden Einkünften ab.

b) Veräußerung von GmbH-Anteilen

Werden die im Rahmen der Umwandlung gewährten GmbH-Anteile später veräußert, unterliegt der Veräußerungsgewinn dem sog. Teileinkünfteverfahren, d. h. nur 60 % des Gewinns werden versteuert (§ 3 Nr. 40 Buchst. c) i. V. m. § 3 c Abs. 2 EStG). Erfolgt die Veräußerung jedoch innerhalb von sieben Jahren seit der Umwandlung, sind die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nachzuversteuern, wobei die Besonderheit besteht, dass der sich dabei errechnende Gewinn für jedes Jahr, das seit der Einbringung vergangen ist, um ein Siebtel verringert (sog. Einbringungsgewinn I, § 22 Abs. 1 UmwStG).

§ 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind auf den Einbringungsgewinn I nicht anzuwenden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG). Der verbleibende Gewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren. Dadurch sollen missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden, die darauf abzielen, durch eine GmbH-Umwandlung kurz vor einer geplanten Betriebsveräußerung eine günstigere Besteuerung zu erlangen.

Beispiel:

Ein Architekt bringt seinen Mitunternehmeranteil an einer Architekten-Partnerschaft im Jahr 2010 zum steuerlichen Buchwert von 100 T€ in eine GmbH ein. Der gemeine Wert (Verkehrswert) beträgt 450 T€. Vier Jahre nach der Einbringung veräußert der Gesellschafter seinen GmbH-Anteil für 500 T€.

Der Einbringungsgewinn I beträgt 150 T€ ((450 T€ ./. 100 T€) × 3/7) und ist voll zu versteuern. Der verbleibende Veräußerungsgewinn von 250 T€ (500 T€ ./. 150 T€ ./. 100 T€) unterliegt dem Teileinkünfteverfahren.

Denkbar wäre auch, dass nicht die GmbH-Anteile veräußert werden, sondern die Gesellschaft selbst ihren gesamten Geschäftsbetrieb verkauft (sog. Asset Deal), der dabei entstehende Gewinn an den Gesellschafter ausgeschüttet und anschließend die Gesellschaft liquidiert wird. In diesem Fall unterliegt der von der Gesellschaft erzielte Veräußerungsgewinn in voller Höhe der Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer. Der Nachsteuergewinn kann an die Gesellschafter ausgeschüttet werden und unterliegt bei diesen der Abgeltungssteuer.

Der „Asset Deal“ ist somit im Vergleich zum zuvor beschriebenen „Share Deal“ grundsätzlich nachteilig. Dabei muss aber berücksichtigt werden, dass der Erwerber beim Asset Deal regelmäßig bereit sein wird, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen, da er beim Sachkauf anders als beim Anteilskauf neues Abschreibungspotenzial erwirbt. Welche Variante für den Verkäufer somit letztlich günstiger ist, kann nur im Einzelfall beurteilt werden.

c) Belastungsvergleich

Beim Unternehmensverkauf stellt die GmbH die tendenziell günstigere Variante dar, sofern ein Anteilsverkauf (Share Deal) erfolgt. Nach Ablauf von sieben Jahren seit der Einbringung des Betriebs unterliegt der gesamte Veräußerungsgewinn dem Teileinkünfteverfahren. Dabei besteht keine betragsmäßige Begrenzung. Bei Veräußerung eines Personenunternehmens hingegen wird der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG schon wegen der absoluten Höhe des Veräußerungsgewinns regelmäßig nicht zur Anwendung kommen. Es verbleiben dann nur noch die Fünftelungsregelung oder der ermäßigte Steuersatz, der aber an eine Reihe von Voraus-

setzungen geknüpft ist (Vollendung des 55. Lebensjahres oder Berufsunfähigkeit, nur einmalige Inanspruchnahme, betragsmäßige Beschränkung).

IV. Zusammenfassung

Um eine persönliche Haftung im Zusammenhang mit der Berufstätigkeit auszuschließen, haben Architekten und Ingenieure die Möglichkeit, ihre Büros in eine GmbH umzuwandeln. Für die vor der GmbH-Gründung eingegangenen Verpflichtungen haften die Gesellschafter weiterhin persönlich. Bei einer Umwandlung nach den Vorschriften des UmwG (Gesamtrechtsnachfolge) ist diese Nachhaftung allerdings auf fünf Jahre begrenzt.

Der Umwandlungsvorgang kann steuerneutral gestaltet werden, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH übergehen und neue Gesellschaftsrechte gewährt werden. Nach neuerer Rechtsprechung besteht die Möglichkeit, z. B. Immobilien vorab auszugliedern, damit diese nicht mit in die GmbH eingebracht werden müssen. Die Umstrukturierung geht regelmäßig mit einem Verlust der Ist-Besteuerung bei den Ertragsteuern und bei der Umsatzsteuer einher. Bei der laufenden Steuerbelastung der GmbH und ihrer Gesellschafter gelingt aber eine Angleichung an das Niveau des Freiberuflers, wenn ausreichend hohe Leistungsvergütungen vereinbart werden.

Beim Verkauf des Unternehmens schneidet die GmbH regelmäßig günstiger ab als ein vergleichbares Personenunternehmen, sofern die Veräußerung nicht schon innerhalb von sieben Jahren seit Gründung der Gesellschaft erfolgt.

Die GmbH sollte somit auch von den Angehörigen der Planungsberufe als Mittel zur wirksamen Haftungsbegrenzung stärker als bisher ins Auge gefasst werden. Im Hinblick auf die Vielzahl möglicher Problemstellungen bei einer derartigen Umstrukturierung (z. B. Grundstücke im Betriebsvermögen, negatives oder nicht ausreichendes Eigenkapital beim Freiberufler-Betrieb, Vorhandensein von Ergänzungsbilanzen etc.) ist dabei eine fundierte Beratung durch den Steuerberater unverzichtbar.

Kostenrecht

Dr. Dirk Wüllenkemper, Richter am Finanzgericht, Essen

Zum Streitwert in kindergeldrechtlichen Verfahren

Der Streitwertkatalog für die Finanzgerichtsbarkeit sieht bei der Streitwertberechnung in Kindergeldsachen bei der Aufhebung oder Ablehnung einer unbefristeten Festsetzung die Hinzurechnung eines Jahresbetrags zu den bis zum Verfahrensbeginn geforderten Kindergeldbeträgen vor. Damit soll dem Interesse des Klägers Rechnung getragen werden, eine in die Zukunft wirkende Festsetzung zu erreichen. Dieses Interesse besteht jedoch in der Praxis eher selten. Die Beteiligten wünschen vielfach nur die Prüfung eines bestimmten Zeitraums. In diesen Fällen erscheint es geboten, keinen Jahresbetrag hinzuzurechnen.

I. Leitlinien nach dem Streitwertkatalog für die Finanzgerichtsbarkeit

In Verfahren vor den Finanzgerichten setzt das Gericht den Streitwert gemäß § 63 Abs. 2 Satz 2 GKG nur dann fest, wenn ein Beteiligter oder die Staatskasse die Festsetzung beantragt oder das Gericht sie für angemessen hält. Ansonsten ermittelt der Beamte des gehobenen Dienstes den Streitwert, der dann der Kostenberechnung bzw. der Berechnung der außergerichtlichen Kosten des Klägers zugrunde gelegt wird.

Um die Streitwertermittlung zu vereinheitlichen und für die Beteiligten vorhersehbar zu machen, haben die Präsidenten der Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland im Juni 2009 einen Streitwertkatalog beschlossen.[1] Dieser Katalog enthält eine Zusammenstellung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur Streitwertfestsetzung. Er enthält keine verbindlichen Vorgaben, sondern versteht sich als bloße Empfehlung. Für den gehobenen Dienst stellt er gleichwohl eine Leitlinie von nicht zu unterschätzender Bedeutung dar.

Für kindergeldrechtliche Verfahren sieht der Streitwertkatalog je nach Streitgegenstand unterschiedliche Berechnungen vor:

1. Differenzierung nach Rückforderung und Ablehnung oder Aufhebung einer Festsetzung von Kindergeld auf unbestimmte Dauer

Ist Gegenstand des Verfahrens ausschließlich die Rückforderung von Kindergeld, so bemisst sich der Streitwert nach dem strittigen Rückforderungsbetrag.

Geht es dagegen um die erstmalige Festsetzung von Kindergeld *auf unbestimmte Dauer* oder um die Aufhebung einer solchen Festsetzung, so soll der Jahresbetrag des Kindergeldes zuzüglich der bis zur Klageerhebung entstandenen bzw. zu zahlenden Beträge maßgeblich sein.

1 RVGreport 2010, 48. Der Streitwertkatalog findet sich auch auf den Internetseiten der Finanzgerichte (z. B. http://www.fg-duesseldorf.nrw.de/aufgaben/Kosten_Streitwert/streitwertkatalog_2009.pdf).