

S. 40 **Überentnahmen im Rückwirkungszeitraum**

Jean Zollatz * und Sven Kiesow *

Dieser Beitrag ist Teil der Beilage „Steuerfallen geschickt umgehen!“ zu NWB Heft 22/2013.

Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer beschließt im Juli 2012 sein Unternehmen, in dem seit Jahren hohe Gewinne erzielt werden, rückwirkend zum 1. 1. 2012 in eine neu gegründete GmbH zu Buchwerten einzubringen. Die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz des Einzelunternehmens zum 31. 12. 2011 sieht wie folgt aus:

Einbringung eines Unternehmens in eine neu gegründete GmbH

Bilanz des Einzelunternehmens zum 31. 12. 2011

Anlagevermögen	50.000 €	Eigenkapital	25.000 €
Umlaufvermögen	50.000 €	Verbindlichkeiten	100.000 €
Bank	<u>25.000 €</u>		
Aktiva	125.000 €	Passiva	125.000 €

Aufgrund der hohen Ertragskraft des Unternehmens beträgt der Teilwert 500.000 €. Die Ausgliederung (Umwandlung) wird am 21. 8. 2012 zum Handelsregister angemeldet und nach einigen Verzögerungen am 30. 11. 2012 im Handelsregister eingetragen. Bei Erstellung der Bilanz der neu gegründeten GmbH zum 31. 12. 2013 wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Das Geschäftsjahr 2012 verlief für das Unternehmen äußerst erfolgreich. Es wurde ein Gewinn von 300.000 € erzielt. Bis zur Anmeldung der Ausgliederung im August 2012 entnahm sich der Unternehmer monatlich 20.000 €, mithin 140.000 €. Ab September 2012 zahlte er sich ein Geschäftsführergehalt in Höhe von monatlich 15.000 €.

Bis zur Ausgliederung monatliche Entnahmen

I. Steuerfolge

Die Entnahme in Höhe von 140.000 € (= 7 • 20.000 €) sowie die vom September bis November gezahlten Gehälter in Höhe von insgesamt 45.000 € Gehalt übersteigen das zu Buchwerten eingebrachte Betriebsvermögen um 160.000 €. In dieser Höhe ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Buchwertaufstockung unter entsprechender Aufdeckung von stillen Reserven vorzunehmen.

Aufdeckung der stillen Reserven

* Dipl.-Finanzwirt, ist als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht bei der ETL SteuerRecht GmbH in Neubrandenburg tätig
 * Sven Kiesow, Rechtsanwalt/Steuerberater, ist bei der ETL SteuerRecht GmbH in Essen tätig.

II. Begründung

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Einbringung seines Einzelunternehmens gem. § 20 Abs. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht, das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert, mit einem Zwischenwert oder dem Teilwert anzusetzen. Der Buchwertansatz setzt jedoch zusätzlich voraus, dass das eingebrachte Betriebsvermögen nicht negativ ist (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG). Anderenfalls sind die Buchwerte unter Aufdeckung stiller Reserven so lange aufzustocken (Zwischenwertansatz), bis das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens 0 € entspricht.

Grds. Bewertungswahlrecht

Allerdings kann das eingebrachte Betriebsvermögen auch nach dem steuerlichen Übertragungstichtag innerhalb des sog. Rückwirkungszeitraums negativ werden. Der Rückwirkungszeitraum umfasst den Zeitraum vom steuerlichen Übertragungstichtag bis zur endgültigen Eintragung ins Handelsregister (hier: 30. 11. 2012). Allerdings wird die Rückbeziehung auf den steuerlichen Übertragungstichtag gem. § 20 Abs. 6 UmwStG hinsichtlich der im Rückwirkungszeitraum getätigten Entnahmen und Einlagen durchbrochen (§ 20 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Gem. § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG sind die Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile um den Buchwert dieser Entnahmen zu mindern und um den Teilwert dieser Einlagen zu erhöhen.

Rückwirkungszeitraum

S. 41

Übersteigen die Entnahmen – unter Minderung getätigter Einlagen – im Rückwirkungszeitraum den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, würde dies zu negativen Anschaffungskosten führen. Daher nimmt die Finanzverwaltung in diesen Fällen eine Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG unter entsprechender Aufdeckung stiller Reserven an (vgl. Rn. 20.19 UmwStE 2011). Dieser Ansicht folgte das FG Nürnberg mit Urteil vom 30. 6. 2009 - I 21/2006NWB UAAAD-29164. Eine Entscheidung durch den BFH steht jedoch noch aus.

Zulässigkeit der Wertaufstockung noch nicht durch BFH entschieden

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Rückbeziehung gem. § 20 Abs. 6 UmwStG nicht zur Folge hat, dass Verträge (z. B. Dienst-, Pacht- und Darlehensverträge) zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft ebenfalls mit steuerlicher Wirkung rückbezogen werden können.

Verträge können nicht mit steuerlicher Wirkung rückbezogen werden

III. Vermeidung

1. Rettungsgestaltung

Ist eine Überentnahme erfolgt, kann man nur noch versuchen, sich im Klageweg gegen die Rechtsansicht der Finanzverwaltung zu wehren. Eine Auffassung im Schrifttum verweist darauf, dass die Regelung des § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG lediglich eine Korrektur der Anschaffungskosten der erworbenen Gesellschaftsanteile vorsieht, nicht jedoch einen geänderten Entnahmezeitpunkt finanziert (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 UmwStG, Rn. 239).

Nach Überentnahme: Klageweg

2. Gestaltungen vor Eintragung der Umwandlung

Ogleich die Ansicht der Finanzverwaltung im Schrifttum teilweise kritisiert wird, sollte bedacht werden, dass das FG Nürnberg bereits dieser Auffassung gefolgt ist. Daher sollten bis zur endgültigen Klärung dieser Rechtsfrage durch den BFH die Steuerpflichtigen auf dieses Risiko hingewiesen werden (vgl. Ott, NWB 33/2012 S. 2718) oder es sollte diesem Problem bereits ein Vorfeld entgegen gewirkt werden.

Mandanten auf Risiko hinweisen

Erreichen die Entnahmen im Rückwirkungszeitraum die kritische Höhe, sind diese zu unterlassen oder es werden zusätzliche Einlagen getätigt, die ebenfalls zurückbezogen werden (vgl. Patt/

Tätigung zusätzlicher Einnahmen

Raschke, DStR 1995 S. 1534). Unter Umständen kann auch der Rückwirkungszeitraum verkürzt werden (z. B. Rückbeziehung nicht auf den 1. 1. sondern auf den 1. 4.), um damit bereits erzielte Gewinne einbeziehen zu können. Jedoch führt dieser Gestaltungsansatz regelmäßig zu weiteren Kosten für die Erstellung einer zusätzlichen Bilanz.

Zudem ist denkbar, einen Teil der Verbindlichkeiten nicht in die Kapitalgesellschaft einzubringen und somit das eingebrachte Betriebsvermögen zu erhöhen. Zwar sind bei angestrebter Buchwertfortführung grds. sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen einzubringen (vgl. Rn. 20.06 UmwStE 2011), hierzu dürften jedoch Verbindlichkeiten regelmäßig nicht zählen.

Nichteinbringung eines Teils der Verbindlichkeiten

Schließlich kann überlegt werden, den Betrieb nicht in eine GmbH, sondern gem. § 24 UmwStG in eine GmbH & Co. KG einzubringen. Im Rahmen dieser Vorschrift ist auch dann eine Einbringung zu Buchwerten möglich, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen negativ ist (vgl. Rn. 24.04 UmwStE 2011).

Einbringung in GmbH & Co. KG

Fundstelle(n):

Beilage 2 zu NWB Heft 22/2013

NWB JAAAE-35837