

Beiträge für die Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

■ Steuerneutrale Übertragungen durch Immobilien-GmbH § 6b-Rücklage als Gestaltungsalternative zum Treuhandmodell

von WP/StB Dr. Arnd Stollenwerk und WP/StB Susanne Scherff*

Die Übertragung von Vermögensteilen, insbesondere Immobilien, einer GmbH auf eine Tochtergesellschaft dieser GmbH ist eine gängige Gestaltungsaufgabe. Diese sich regelmäßig durch nichtsteuerliche Motive ergebende Aufgabe wird häufig dadurch verkompliziert, dass auch den Vermögensteilen gegenüberstehende Verbindlichkeiten mit übertragen werden sollen. Der folgende Beitrag stellt die bisher gängigen Modelle einer steuerneutralen Übertragung dar und sucht alternative Gestaltungen, insbesondere über § 6b EStG, eine Vorschrift, die gerade für den betrieblichen Immobilienbestand traditionell eine hervorragende Bedeutung hat.

I. Steuermodelle zur Immobilienübertragung

Für viele Umstrukturierungsmaßnahmen bietet das UmwStG Lösungswege an, wobei das Ziel einer Steuerneutralität regelmäßig nur erreicht wird, wenn es sich bei den übertragenen Vermögensteilen gleichzeitig um einen Betriebsteil handelt, der die strengen *Teilbetriebs*-Kriterien erfüllt. Gerade aber Immobilienkomplexe erfüllen nur in seltenen Fällen die Anforderungen an einen Teilbetrieb. Aus diesem Grund wird diese Gestaltungsaufgabe in der Praxis oft durch das sog. Treuhandmodell gelöst – und dies bislang auch zufriedenstellend. Die Finanzverwaltung ist aber aktuell dabei, ihre positive Rechtsauffassung zum Treuhandmodell zu überdenken bzw. in Teilen sogar zu revidieren. Daher ist es für die Gestaltungspraxis interessant, sich mit Alternativen zum Treuhandmodell auseinander zu setzen. In der Praxis einsetzbar sind **drei Steuermodelle**:

- mit Treuhand („Treuhandmodell“ – unter II.),
- mit Buchwerttransfer gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (unter III.),
- über die Rücklagenübertragung gem. § 6b EStG („§ 6b-Modell“ – unter IV.).

* Dr. Stollenwerk ist Inhaber, Frau Scherff Mitarbeiterin der Praxis Dr. Arnd Stollenwerk wirtschaftsprüfer steuerberater in Köln, www.dr-stollenwerk.de.

1 Zur grundsätzlichen Struktur des Treuhandmodells siehe statt vieler: *Wild/Reinfeld*, DB 2005, 69 ff.

2 Bezeichnung als Arbeitstitel verwendet.

3 Vgl. beispielhaft OFD Hannover v. 22.3.2005 – 1400 - 430 - StO 254, DB 2005, 858 f.

4 Vgl. BFH v. 1.10.1992 – IVR 130/90, BSIBl. II 1993, 574.

II. Steuermodell mit Treuhand („Treuhandmodell“)

1. Grundstruktur

Beim Treuhandmodell¹ gründet die „Mutter-GmbH“² eine GmbH & Co. KG (Treuhand-KG) und übernimmt bei dieser selbst die Komplementär-Stellung. Daneben wird eine GmbH (Beteiligungs-GmbH) errichtet, welche – treuhänderisch für die Mutter-GmbH – die Kommanditistenstellung in der Treuhand KG übernimmt. Die Beteiligungs-GmbH ist dabei 100 %-ige Tochter der Mutter-GmbH.

2. Körperschaftsteuerliche Beurteilung

Da bei Treuhandverhältnissen regelmäßig das Treugut (hier: die Kommanditbeteiligung an der Treuhand-KG) dem Treugeber (hier: der Mutter-GmbH) zugerechnet wird, verneint die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit der Literatur die Steuersubjekteigenschaft der Treuhand-KG für Zwecke der Körperschaftsteuer³. Bereits der BFH hatte in einer Entscheidung aus 1992 entschieden, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung entfällt, da sämtliche Einkünfte der KG unmittelbar ohne verfahrensrechtliche Zwischenstufe der Treugeberin zuzurechnen sind⁴.

Vor diesem Hintergrund wurde das „Treuhandmodell“ im Schrifttum für Übertragungen einzelner Vermögensgegenstände samt Verbindlichkeiten empfohlen. Dies vor allem für diejenigen Fälle, die über § 6 Abs. 5 EStG nicht ohne Zweifel gelöst werden konnten. Denn Konsequenz aus dem Treuhandmodell ist, dass – soweit die Mutter-GmbH auf die Treuhand-KG einzelne Vermögenswerte transferiert – diese Übertragungen – obwohl zivilrechtlich ein Rechtsträgerwechsel vorliegt – aus Sicht der Körperschaftsteuer keine Übertragungen auf ein anderes Steuersubjekt darstellen.

Beraterhinweis: Eine „Veräußerung“ im Sinne der Körperschaftsteuer liegt nicht vor; folglich lösen zivilrechtliche Vermögensübertragungen – gleich in welcher Form und unabhängig von anhängenden Verbindlichkeiten – keine Körperschaftsteuer aus. ◀

3. Gewerbesteuerliche Beurteilung

Hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Einordnung der Treuhand-KG wurde bislang davon ausgegangen, dass die Treuhand-KG – wie bezüglich der Körperschaft-

steuer – kein eigenes Steuersubjekt im Sinne der Gewerbesteuer darstellt⁵. Die Finanzverwaltung hat aber in verschiedenen, jüngst veröffentlichten Verfügungen – wider Erwarten – die Gewerbesteuerpflicht der Treuhand-KG konstatiert⁶. Da die Treuhand-KG nach außen in Erscheinung tritt und eine „nach außen wirkende Organisation“⁷ aufweist, soll sie ein gewerbliches Unternehmen bzw. einen eigenen Gewerbebetrieb darstellen. Diese Auffassung ist im Schrifttum heftig kritisiert worden⁸.

Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, ist für die Treuhand-KG – nur für Gewerbesteuerzwecke – eine Steuerbilanz aufzustellen. Bezüglich der Frage, ob Vermögensübertragungen von der Mutter-GmbH auf die Treuhand-KG – ausschließlich gewerbesteuerlich – zur Aufdeckung der stillen Reserven führen, ist die derzeitige Auffassung der Finanzverwaltung unklar⁹. Sicher scheint indes nur, dass es in denjenigen Fällen, in denen eine Treuhand-KG vor der Änderung der Finanzverwaltungsauffassung errichtet wurde, nachträglich nicht mehr zu einer Aufdeckung von stillen Reserven kommt.

Beraterhinweis: Aufgrund dieser derzeit nicht sicheren Rechtslage und der offenbar noch nicht gefestigten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung werden dem Vernehmen nach derzeit keine Anträge auf verbindliche Auskunft bezüglich des „Treuhandmodells“ für die Gewerbesteuer positiv entschieden. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer werden allerdings die Anträge auf verbindliche Auskunft weiterhin positiv beschieden. Bei dieser Auskunftslage steht die Gestaltungspraxis vor der Frage, ob trotzdem das Treuhandmodell zu wählen ist oder ob man andere Lösungsalternativen heranzieht, wobei diese umso attraktiver werden je größer die im Zweifel allein gewerbesteuerlich aufgedeckten und zu versteuernden stillen Reserven im zu übertragenden Immobilienkomplex sind. ◀

III. Steuermodell mit Buchwerttransfer gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG können einzelne Vermögenswerte unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen werden. Dies gilt grundsätzlich auch für eine GmbH, soweit diese an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist¹⁰. Wenn also die GmbH eine GmbH & Co. KG bar gründet und damit 100%-iger Mitunternehmer der GmbH & Co. KG wird¹¹, ist eine Übertragung von Immobilien zu Buchwerten von der GmbH auf die GmbH & Co. KG möglich¹². Die Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG ist aber an eine Reihe von Fristen und Voraussetzungen geknüpft, welche mögliche Umstrukturierungen in den Folgejahren beeinflussen können: Sobald innerhalb der folgenden 3 Jahre das übertragene Wirtschaftsgut durch die GmbH & Co. KG veräußert wird, ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Zudem darf sich der Anteil der GmbH an der KG in den folgenden sieben Jahren nicht verändern (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG).

Beraterhinweis: Es ist festzustellen, dass die Übertragung von Immobilien auf eine Tochter GmbH & Co. KG zu Buchwerten über § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG grundsätzlich zwar möglich ist, dass jedoch die zukünftigen Behaltensfristen sehr einschränkend sind. Zudem spricht gegen § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in vielen Fällen, dass mit den Immobilien auf die eine oder andere Weise faktisch Verbindlichkeiten auf die Tochter-GmbH & Co. KG übertragen werden. Denn werden mit den Immobilien anhängenden Verbindlichkeiten übertragen, so ist diese Übertragung im Verhältnis GmbH zur GmbH & Co. KG ein entgeltlicher bzw. in der Regel ein teilentgeltlicher Vorgang. ◀

Diese Auffassung wird offenbar von der Finanzverwaltung zur Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vertreten¹³, so dass eine vollständige Buchwertübertragung nur gegeben ist, wenn einzelne Vermögensgegenstände ohne jegliche Verbindlichkeiten übertragen werden. Jede Form der Teilentgeltlichkeit – die aber durch Übernahme von Verbindlichkeiten zwingend herbeigeführt wird – ist insoweit schädlich. Denn dann wird die gesamte Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil getrennt¹⁴, wobei nur der unentgeltliche Teil von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG profitiert.

IV. Steuermodell mit Rücklagenübertragung gem. § 6b EStG („§ 6b-Modell“)

Als Alternative zum Treuhandmodell kann überlegt werden, ob nicht ein schlichter Verkauf von Immobilien auf eine Tochter-GmbH & Co. KG vorgenommen werden sollte. Denn um eine Versteuerung der stillen Reserven hierbei zu vermeiden, kann § 6b EStG genutzt werden, da die Vorschrift sich auch auf Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer auswirkt.

- 5 Diese Auffassung wird in der Literatur offenbar mehrheitlich vertreten. Vgl. statt vieler: *Wild/Reinfeld*, DB 2005, 69 ff.; *Rödter*, DStR 2005, 955 ff.; *Forst*, EStB 2005, 217 ff.; *Berg/Trompeter*, FR 2003, 905 ff.
- 6 Vgl. OFD Hannover v. 22.3.2005 – 1400 - 430 - StO 254 –, DB 2005, 858 f.; OFD München v. 17.3.2005 – G 1400 - 39 - St 423, www.ofd-muenchen.de, Stand 27.1.2006; OFD Magdeburg v. 4.4.2005 – G 1400 - 13 - St 213, DStR 2005, 794.
- 7 Vgl. OFD München v. 17.3.2005 – G 1400 - 39 - St 423, www.ofd-muenchen.de, Stand 27.1.2006.
- 8 Vgl. wiederum *Wild/Reinfeld*, DB 2005, 69 ff. sowie *Rödter*, DStR 2005, 955 ff.
- 9 Nur die OFD München äußert sich – ansatzweise – zu diesem Problem, vgl. OFD München v. 17.3.2005 – G 1400 - 39 - St 423, www.ofd-muenchen.de, Stand 27.1.2006.
- 10 Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6 EStG Rz. 530, mit Hinweis auf BMF v. 7.2.2002 – IV A6 - S 2241 - 94/01, DB 2002, 660.
- 11 Es sei unterstellt, dass die GmbH & Co. KG als gewerblich geprägte Gesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) errichtet wird.
- 12 Zu beachten ist, dass gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sogar zwingend die Buchwerte fortzuführen sind.
- 13 Vgl. Schreiben betr. Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i. d. F. des StSenkG: BMF v. 7.6.2001 – IV A6 - S 2241 - 52/01, BStBl. I 2001, 367.
- 14 Vgl. hierzu BMF v. 7.6.2001 – IV A6 - S 2241 - 52/01, BStBl. I 2001, 367, sowie ausführlicher: *Wendt*, EStB 2002, 137 ff.; *Niehus/Wilke*, FR 2005, 1012 ff.

1. Die Übertragungsschritte

Um die einzelnen Vorschriften in § 6b EStG dafür in geeigneter Weise bei der Mutter-GmbH wie auch bei der Tochter-GmbH & Co. KG anwenden zu können, scheint es zweckmäßig in folgenden Teilschritten vorzugehen:

1. **Schritt:** Verkauf des Immobilienkomplexes von der GmbH an die neu errichtete GmbH & Co. KG.
2. **Schritt:** Finanzierung des Kaufpreises der GmbH & Co. KG durch
 - Aufnahme neuer Bankdarlehen durch die GmbH & Co. KG und Ablösung der bisherigen Verbindlichkeiten der GmbH durch den zufließenden Verkaufserlös oder
 - Übernahme der bisherigen Finanzierung der GmbH durch die GmbH & Co. KG unter Anrechnung auf den Kaufpreis oder
 - eine beliebige Kombination der zuvor genannten Alternativen.
3. **Schritt:** Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG bei der GmbH für die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven.
4. **Schritt:** Übertragung der § 6b-Rücklage von der GmbH auf die Tochter-GmbH & Co. KG im Rahmen der personenbezogenen Betrachtungsweise.
5. **Schritt:** Übertragung der § 6b-Rücklage bei der Tochter-GmbH & Co. KG auf den gerade entgeltlich erworbenen Immobilienkomplex.

Unterstellt, die einschlägigen Voraussetzungen zur Bildung einer § 6b-Rücklage bei der GmbH (insbesondere die notwendige Vorbesitzzeit) sind erfüllt, kann die GmbH in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine Rücklage bilden.

Beraterhinweis: Möglich ist zudem, die Bildung der Rücklage betragsmäßig zu begrenzen und damit etwaige Verlustvorträge der GmbH zu nutzen¹⁵. Da die erfolgswirksame Buchung des Immobilienverkaufs und die als Jahresabschlussbuchung durchzuführende Bildung der Rücklage regelmäßig zeitlich auseinander fallen, kann bei der Bilanzerstellung entschieden werden, welcher Betrag aus dem laufenden Gewinn aufgrund der Immobilienveräußerung nicht in eine Rücklage eingestellt wird. ◀

¹⁵ Das Wahlrecht, eine Rücklage nach § 6b EStG zu bilden, wird dem Grunde und der Höhe nach in der Handelsbilanz ausgeübt, vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6b Rz. 85.

¹⁶ Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6b EStG Rz. 2f.

¹⁷ Vgl. hierzu OFD Koblenz v. 23.12.2003 – S 2139/S 2139a A, DStR 2004, 314.

¹⁸ Zu den bilanziellen Problemen s.u. III. 3.

¹⁹ Soweit ein Vorgang wegen Übernahme von Verbindlichkeit in eine entgeltliche und eine unentgeltliche Übertragung gespalten wird, ist § 6b EStG dennoch für den entgeltlichen Teil anwendbar. Siehe hierzu im Zusammenhang mit Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften: *Strahl*, FR 2005, 797 ff.

²⁰ Zu beachten ist aber die Frist des § 5 Abs. 3 GrEStG (5-Jahresfrist für die Veränderung des Anteils der GmbH an der GmbH & Co. KG).

Gemäß R 41b Abs. 6 EStR bestehen verschiedene Möglichkeiten zur Übertragung einer gebildeten § 6b-Rücklage. So kann ein einzelner Steuerpflichtiger eine § 6b-Rücklage auf Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft übertragen, an welcher er als Mitunternehmer beteiligt ist. Der betragsmäßige Umfang der Rücklagenübertragung richtet sich dabei nach der Beteiligungsquote. Die GmbH kann daher – soweit sie alleinige Gesellschafterin der GmbH & Co. KG ist – die gebildete § 6b-Rücklage vollständig auf ihre Tochter-GmbH & Co. KG übertragen. Dies folgt aus der Überlegung, dass die GmbH grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 6b EStG fällt¹⁶.

Dabei ist zum Ende des Wirtschaftsjahres die Übertragung der Rücklage bei der GmbH & Co. KG auf die erst im Laufe des Wirtschaftsjahres von der GmbH erworbenen Immobilien möglich. Die Tatsache, dass das Wirtschaftsgut, auf welches die Rücklage bei der GmbH & Co. KG übertragen wird, dasselbe Wirtschaftsgut ist, aus welchem der in die Rücklage eingestellte Veräußerungsgewinn resultiert, ist auch nach Auffassung der Finanzverwaltung unschädlich¹⁷.

2. Vorteile des „§ 6b-Modells“

Bei der GmbH entsteht – durch die Bildung der Rücklage – kein aus dem Immobiliengeschäft zu versteuerner Gewinn¹⁸. Das Risiko einer „Teilentgeltlichkeit“ im Hinblick auf § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG entfällt, da der gesamte Vorgang ein – bewusst – entgeltlicher ist¹⁹. Soweit die Verkehrswerte der Immobilien durch entsprechende Wertgutachten belegt werden können, ergibt sich durch den beschriebenen Weg kein Risiko hinsichtlich einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der GmbH.

Bei der GmbH & Co. KG können die Immobilien in der Handelsbilanz zu Teilwerten ausgewiesen werden. Die handelsrechtliche Abschreibung erfolgt von diesen, entsprechend höheren Werten. Die Übertragung der Rücklage von der GmbH in die GmbH & Co. KG kann bei der KG über steuerliche Ergänzungsbilanzen erfolgen und beeinträchtigt daher nicht die Handelsbilanz der GmbH & Co. KG. Dies mag positive Effekte hinsichtlich eines Ratings haben und kann damit für günstigere Fremdfinanzierungskonditionen sorgen.

Steuerliche Behaltensfristen oder etwaige Vorbehalte für die Zukunft sind nicht ersichtlich. Da die Immobilien an eine GmbH & Co. KG übertragen werden, die zu 100 % der GmbH gehört, ergeben sich durch diesen Vorgang auch keine aktuellen grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen²⁰.

3. Bilanzielle Abbildung der § 6b-Rücklagenübertragung

a) Beispielhafte Darstellung der Bilanzierungsfolgen

Die sich bei den oben beschriebenen Teilschritten insbesondere bilanziell ergebenden Einzelfragen sollen nachfolgend an einem Beispiel erläutert werden:

Beispiel

Die A-GmbH verfügt über größere Immobilien, welche fremdfinanziert sind und vor rund 10 Jahren angeschafft wurden. Im Zuge einer Umstrukturierung sollen die Immobilien auf eine neu zu errichtende GmbH & Co. KG (100%-ige Tochter der A-GmbH) übertragen werden. Der Buchwert der Immobilien bei der A-GmbH ist deutlich geringer als der Teilwert (Buchwert 3 Mio. €; Teilwert 5 Mio. €). Ein Teilbetrieb liegt hinsichtlich der Immobilien nicht vor. Die GmbH & Co. KG soll die Immobilien in der Handelsbilanz mit den Teilwerten ausweisen, wenn dies möglich ist.

Bei dieser Ausgangslage ergibt sich folgende Umsetzung: Die A-GmbH veräußert die Immobilien an die vorher von ihr bar errichtete GmbH & Co. KG (Festkapital der GmbH bei der KG: 5.000 €) zu einem verkehrsgerechten Kaufpreis von 5 Mio. €. Die A-GmbH erzielt zunächst einen Gewinn aus dem Verkauf der Immobilien i. H. v. 2 Mio. €. Hierfür wird eine § 6b-Rücklage bei der A-GmbH i. H. v. 2 Mio. € gebildet. Dieser Posten wird in der Handelsbilanz der GmbH als Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 281 HGB) ausgewiesen. In der Handelsbilanz der KG werden die Immobilien mit 5 Mio. € aktiviert; in gleicher Höhe ergibt sich eine Verbindlichkeit gegenüber der A-GmbH. Anschließend ist die Übertragung der 2 Mio. €-§ 6b-Rücklage von der A-GmbH auf ihre Tochter und dort wiederum auf die zu einem Kaufpreis von 5 Mio. € erworbenen Immobilien durchzuführen, wofür aber eindeutige bilanzielle Regelungen fehlen.

b) Bilanzielle Darstellung der Rücklagenübertragung nach Auffassung der Finanzverwaltung

Für die Übertragung einer 6b-Rücklage zwischen zwei Einzelunternehmen eines Steuerpflichtigen sieht R 41b Abs. 8 EStR vor, dass der Rücklagenabgang bzw. -zugang erfolgsneutral über das Kapitalkonto zu buchen ist. Diese Regelung für die Übertragung ist deshalb möglich, weil derselbe Steuerpflichtige in beiden Einzelunternehmen über ein variables Kapitalkonto verfügt. Ein solches variables Kapitalkonto steht aber in der Bilanz der GmbH nicht zur Verfügung, da Buchungen auf den Eigenkapitalkonten nur im Rahmen des § 272 HGB zulässig sind. Zudem ist zu bedenken, dass das Steuerrecht hinsichtlich der Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften der so genannten „Spiegelbildmethode“ folgt, während im Handelsrecht das strenge Anschaffungskostenprinzip anzuwenden ist²¹.

Fraglich ist demnach, wie die GmbH den Abgang der 6b-Rücklage handels- und steuerbilanziell darstellen kann. Die Finanzverwaltung hat hierzu folgende Vorgehensweise vorgeschlagen²²: Bei Übertragung der Rücklage auf die GmbH & Co. KG soll der Passivposten „6b-Rücklage“ in der Bilanz der GmbH im Zeitpunkt der Übertragung mit dem Beteiligungsbuchwert an der Tochterpersonengesellschaft verrechnet werden²³. Dies soll aber nur unter der Bedingung gelten, dass durch die Verrechnung kein negativer Beteiligungsbuchwert entsteht²⁴. Soweit ein negativer Beteiligungsbuchwert entsteht, ist die 6b-Rücklage erfolgswirksam auszubuchen²⁵.

Im hier betrachteten Fallbeispiel weist die GmbH nach Bargründung der Tochter-GmbH & Co. KG einen Beteiligungsbuchwert von lediglich 5.000 € aus. Würde die

GmbH die gesamte Rücklage gegen diesen Beteiligungsbuchwert verrechnen, so würde sich ein negativer Beteiligungsbuchwert von 1.995.000 € ergeben. Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, so wäre dieser Betrag aus der Rücklage ertragswirksam aufzulösen. Der Beteiligungsbuchwert wäre mit 0 € auszuweisen²⁶, während 1.995.000 € als steuerlicher Ertrag bei der GmbH zu erfassen wäre.

Versteht man die Auffassung der Finanzverwaltung so, dass der erfolgswirksam zu buchende Ertrag von der GmbH – entgegen Sinn und Zweck des § 6b EStG – zu versteuern ist, so könnte folgerichtig nur ein Rücklagenbetrag in Höhe des Beteiligungsbuchwertes auf die KG übertragen werden²⁷. In der Ergänzungsbilanz der A-GmbH bei der GmbH & Co. KG wäre daher die Rücklage nur mit einem Betrag von 5.000 € zu übernehmen. Die Ergänzungsbilanz würde dann ein aktives Kapital von 5.000 € abbilden. Die Kapitalkonten der GmbH bei der GmbH & Co. KG würden dann – spiegelbildlich zum Ausweis des Beteiligungsbuchwertes in der Bilanz der GmbH – insgesamt 0 € betragen (= Festkapital von 5.000 € abzüglich steuerneutral verrechneter Betrag der § 6b-Rücklage, welcher wiederum das Minderkapital in der Ergänzungsbilanz der GmbH & Co. KG von 5.000 € darstellt)²⁸.

Beraterhinweis: Da regelmäßig eine soeben erläuterte ertragswirksame Ausbuchung der Rücklage bei der GmbH – auch bei Einhaltung der Auffassung der Finanzverwaltung – vermieden werden soll, könnte überlegt werden, einen Teil der Immobilien nicht an die GmbH & Co. KG zu veräußern, sondern im Wege der Sacheinlage in die KG einzubringen und damit einen entsprechend höheren Beteiligungsbuchwert zu kreieren. ◀

Unterstellt, die GmbH besitzt im Immobilienportefeuille verschiedene Objekte, in denen keine wesentlichen stillen Reserven enthalten sind, könnte die GmbH diese Immobilien zu Teilwerten (insgesamt 3 Mio. €) in die GmbH & Co. KG als Sacheinlage einbringen²⁹. Die

21 Vgl. *Ellrott/Brendt* in Beck Bil-Komm, 6. Aufl. 2006, § 255 HGB Rz. 141 m. w. N.

22 Vgl. OFD Berlin v. 3.3.1999 – 32 - S 2139 - 5, FR 1999, 716.

23 Der Zeitpunkt der Verrechnung bei der GmbH soll identisch mit dem Zeitpunkt der Übertragung der Rücklage auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter bei der GmbH & Co. KG sein.

24 Vgl. OFD München v. 30.4.1999 – S 2139 - 36 St 42, DB 1999, 1352; OFD Berlin v. 3.3.1999 – 32 - S 2139 - 5, FR 1999, 716.

25 Vgl. OFD München v. 30.4.1999 – S 2139 - 36 St 42, DB 1999, 1352.

26 Ein Erinnerungsposten ist sicherlich anzuraten.

27 Jede andere Behandlung hätte eine doppelte Versteuerung des in der § 6b-Rücklage enthaltenen Gewinns zur Folge.

28 Für die GmbH & Co. KG ergeben sich bei dieser Konstellation aber Konsequenzen im Hinblick auf § 15a EStG, da das gesamte Kapitalkonto der GmbH bei der KG insgesamt 0 € beträgt.

29 Unter „Sacheinlage“ wird hierbei die Verbuchung auf dem Festkapitalkonto bzw. dem Kapitalkonto I verstanden, so dass es – der Auffassung der Finanzverwaltung folgend – zu einem täuschähnlichen Vorgang kommt, welcher als Veräußerung gilt; vgl. BMF v. 26.11.2004 – IV B 2 - S 2178 - 2/04, BStBl. I 2004, 1190.

GmbH hätte danach in der Handelsbilanz einen Beteiligungsbuchwert von 3 Mio. € auszuweisen. Anschließend könnten die restlichen Immobilien mit einem Verkehrswert von 2 Mio. € an die KG veräußert werden. Für die im Wege der Einbringung in die GmbH & Co. KG übertragenen Immobilien ist grundsätzlich § 6 Abs. 5 EStG anwendbar: Die Übertragung hat daher zwingend zu Buchwerten zu erfolgen³⁰. Da – annahmegemäß – die Verkehrswerte den Buchwerten entsprechen, ergibt sich bei der GmbH weder handels- noch steuerbilanziell ein Veräußerungsgewinn; die GmbH & Co. KG kann in der Handelsbilanz die erhaltenen Immobilien mit den Verkehrswerten ansetzen³¹.

Für den Teil der Immobilien, welcher an die GmbH & Co. KG veräußert wird, kann der bei der GmbH entstehende Veräußerungsgewinn über § 6b EStG neutralisiert werden. Unterstellt, ausschließlich die an die KG veräußerten Immobilien verursachen einen Veräußerungsgewinn i. H. v. 2 Mio. €, so kann die GmbH für den vollen Veräußerungsgewinn nicht nur eine Rücklage nach § 6b EStG bilden, sondern sie darf dann auch in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltung den gesamten Rücklagebetrag steuerneutral mit dem Beteiligungsbuchwert von 3 Mio. € verrechnen, um so in ihrer Bilanz den notwendigen Teilschritt zur Rücklagenübertragung auf die Tochter-GmbH & Co. KG insgesamt steuerneutral abzuschließen. Diese Alternativgestaltung wäre – als Kombination einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit einer Übertragung unter Nutzung des § 6b EStG – möglich³².

c) Alternative bilanzielle Darstellung der Rücklagenübertragung

Der Auffassung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Buchungen bei Übertragung der Rücklage von der GmbH auf die GmbH & Co. KG ist aus verschiedenen Gründen eine alternative Vorgehensweise u. E. vorzuziehen:

³⁰ Die Übertragung erfolgt in Gänze gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, obwohl ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang anzunehmen ist.

³¹ Die „Gegenbuchung“ hat dann – weil eine echte Sacheinlage gewollt ist – auf dem Festkapitalkonto oder Kapitalkonto I der GmbH bei der KG zu erfolgen.

³² Zur ergänzenden Nutzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. § 6b EStG – anhand von Übertragungen zwischen Schwesterpersonenhandelsgesellschaften – vgl. ausführlicher: *Strahl*, FR 2005, 797 ff.

³³ Die 6b-Rücklage ist in der Handelsbilanz selbstverständlich als „Sonderposten mit Rücklageanteil“ auszuweisen.

³⁴ Vgl. hierzu ausführlich: *Soethe*, DStR 1994, 1101 ff.; *Korten*, DB 1994, 692 ff.

³⁵ Ein Fall des § 254 HGB liegt in Bezug auf die GmbH regelmäßig nicht vor.

³⁶ Vgl. hierzu ausführlich: *Soethe*, DStR 1994, 1101 ff.; *Korten*, DB 1994, 692 ff.; *Glanegger* in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6b EStG Rz. 8 m. w. N.

³⁷ Der Transfer der Rücklage über variable Kapitalkonten bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften stellt sich – handelsrechtlich – ebenso wenig als „Einlage“ oder „Entnahme“ dar und ist – de facto – ebenfalls ein „Kunstgriff“.

aa) Keine Verrechnung der Rücklage mit dem Beteiligungsbuchwert

In der Handelsbilanz kann – mangels Anwendung der Spiegelbildmethode – keine Verrechnung der Rücklage³³ mit dem Buchwert der Beteiligung erfolgen, da die Beteiligung mit den Anschaffungskosten zu aktivieren ist und diese sich durch die Übertragung der 6b-Rücklage wertmäßig nicht verändert hat³⁴. Zudem widerspricht eine Saldierung beider Positionen (Sonderposten mit Rücklageanteil einerseits und Beteiligungsansatz andererseits) dem handelsrechtlichen Saldierungsverbot (vgl. § 246 Abs. 2 HGB).

Andererseits ist auch die Beibehaltung und Fortführung der Rücklage in der Handelsbilanz der GmbH fragwürdig, da es sich – streng genommen – nicht um steuerrechtliche Abschreibungen bei der GmbH selbst handelt³⁵. In Bezug auf die durch § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG kodifizierte umgekehrte Maßgeblichkeit wird in der Literatur u. E. zu Recht vertreten, dass diese Maßgeblichkeit nicht gelten kann, soweit die Rücklage von einem steuerlichen Betriebsvermögen in ein anderes übertragen wird³⁶.

Systemkonform wäre es daher, in der Handelsbilanz den Betrag der Rücklage bei Übertragung auf die KG erfolgswirksam aufzulösen. Dies entspricht auch dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip, denn ein Verkauf der Immobilien an einen anderen Rechtsträger (hier: die GmbH & Co. KG) hat zweifelsohne stattgefunden; handelsrechtlich ist es daher nicht zu beanstanden, wenn der Gewinn aus der Veräußerung bei der GmbH als realisiert gilt.

Da der im Wege der § 6b-Rücklage auf die GmbH & Co. KG übertragene Veräußerungsgewinn in den Folgejahren – im Wege der Minder-Abschreibungen – dazu führt, dass die der GmbH steuerlich zuzurechnenden Ergebnisanteile höher ausfallen als die handelsrechtlichen Ergebnisanteile, ist für die in der Zukunft entstehende steuerliche Mehrbelastung der GmbH allerdings eine Rückstellung zur Abgrenzung latenter Steuern gemäß § 274 Abs. 1 HGB zu bilden. Insoweit kommt es dann handelsrechtlich zu einer Ausschüttungssperre bei der GmbH, so dass zumindest in gewisser Hinsicht auf der Ebene der GmbH dem Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit Rechnung getragen wird.

bb) Außerbilanzielle Korrekturen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Um eine gesetzeskonforme Lösung der aufgezeigten, bilanziellen Probleme zu erreichen, sollte der handelsrechtliche Ertrag bei Rücklagenausbuchung für steuerliche Zwecke bei der GmbH außerbilanziell gekürzt werden. Durch eine – außerbilanzielle – Kürzung bei der GmbH würde eine Korrektur erfolgen, welche – innerbilanziell – bei der GmbH nicht möglich ist, da die GmbH – im Gegensatz zum Einzelunternehmen – über kein variables Kapitalkonto verfügt. Letztlich ist diese außerbilanzielle Korrektur aber ein „Kunstgriff“, um die gesetzlich richtigen Besteuerungsfolgen eintreten zu lassen³⁷.

Denn: Aus der steuerlichen Ergänzungsbilanz der GmbH & Co. KG resultieren in der Folgezeit – im Wege der

Minder-Abschreibungen – steuerliche Mehrergebnisse, die der GmbH zugerechnet werden. Die der GmbH zuzurechnenden, steuerlichen Ergebnisanteile in den Folgejahren sind entsprechend höher als die handelsrechtlichen Ergebnisanteile. Ohne eine außerbilanzielle Korrektur bei der GmbH im Übertragungsjahr würde sich der im Wege der § 6b-Rücklage auf die GmbH & Co. KG transferierte Gewinn bei der GmbH zweifach steuerlich auswirken. Zum einen durch die erfolgswirksame Ausbuchung der Rücklage bei der GmbH, zum anderen über die steuerlichen Mehrergebnisse aus der GmbH & Co. KG in den Folgejahren.

cc) Vermeidung einer steuerlichen Gewinnrealisierung bei geringem Beteiligungsbuchwert

Bei der u.E. zu präferierenden Vorgehensweise kommt es – im Gegensatz zur Auffassung der Finanzverwaltung – nicht zu einer zwangsweisen steuerlichen Gewinnrealisierung durch die Rücklagenübertragung in den Fällen, in denen der Beteiligungsbuchwert kleiner ist als die § 6b-Rücklagendotierung. Denn die Technik der Rücklagenübertragung vollzieht sich vollständig unabhängig von Handels- und Steuerbilanz in Ergänzungsbilanzen bzw. über außerbilanzielle Korrekturen.

V. Fazit

Hinsichtlich der Übertragung von einzelnen Vermögenswerten, insbesondere Immobilienkomplexen, einer GmbH sollte im Rahmen der steuerlichen Gestaltungsberatung – neben Lösungen über § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und dem „Treuhand-Modell“ – auch über Gestaltungsalternativen im Rahmen des § 6b EStG nachgedacht werden. Dies vor allem, weil § 6b EStG im Rahmen der gesellschaftlicherbezogenen Betrachtungsweise auch für die GmbH als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft beansprucht werden kann.

Gerade bei hohen stillen Reserven in einem zu übertragenden Immobilienvermögen bzw. bei fremdfinanzierem Vermögen bietet der entgeltliche Verkauf an eine Tochter-Personengesellschaft unter Nutzung des § 6b EStG eine nicht zu unterschätzende Alternative. Zudem sind Gestaltungen über § 6b EStG aufgrund eindeutiger Anweisungen in OFD-Verfügungen in erheblichem Maße rechtssicher. In Bezug auf die derzeit nicht eindeutig geklärten Bilanzierungsfolgen einer Rücklagenübertragung, insbesondere im Falle einer GmbH als übertragender Mitunternehmer, sollte vorab mit der Finanzverwaltung – ggf. in Form einer verbindlichen Auskunft – die bilanzielle Vorgehensweise abgestimmt werden.

GmbH-Gestaltungsberatung

■ Vertragsgestaltung bei Rangrücktritt und Forderungsverzicht

Zivil- und steuerrechtliche Hinweise zur Vermeidung einer Überschuldung

von Notar Dr. Eckhard Wälzholz*

Krisenmanagement ist derzeit eine der wichtigsten Aufgaben, die die Mandanten von ihren Beratern erwarten. Diese Aufgabe wird wesentlich erschwert durch einander scheinbar widersprechende Anweisungen der Finanzverwaltung und der insolvenzrechtlichen Rechtsprechung. Zur Abwendung der strafbewehrten und haftungssträchtigen Insolvenzantragspflicht sind der Rangrücktritt und der Forderungsverzicht (mit Besserungsschein) die wichtigsten Gestaltungsmittel. Der nachfolgende Beitrag gibt Hinweise auf die geltende Rechtslage, die daraus folgenden Schwierigkeiten und die richtige Gestaltung der entsprechenden Verträge. Dabei wird das aktuelle BFH-Urteil vom 10.11.2005 zum Rangrücktritt berücksichtigt, das neue Gestaltungssicherheit gewährt.

I. Einsatzmöglichkeiten von Rangrücktritt/Verzicht
Gerät eine GmbH in eine wirtschaftliche Krise, stellt sich für die Geschäftsführer die akute Frage nach der Insolvenzantragspflicht. Stellt ein Geschäftsführer bei Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit¹ (§§ 17, 19 InsO, § 64 GmbHG) nicht rechtzeitig² Insolvenzantrag, so macht er sich nicht nur strafbar (§ 84 GmbHG), son-

dern ihn trifft auch eine strenge Haftung (insbes. nach § 64 GmbHG)³. Vor diesem Hintergrund sind in entsprechenden Fällen schnelle Sanierungsmaßnahmen erforderlich. Angesichts der schlechten Kapitalausstattung deutscher mittelständischer Unternehmen, sind kaum Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH anzutreffen, bei denen die GmbH-Gesellschafter dem eigenen Unternehmen nicht in irgendeiner Form Kredit gewähren. Verbindlichkeiten einer GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern sind nach h.M. im insolvenzrechtlichen Überschuldungsstatus ebenfalls zu passivieren. Davon wird

* Der Autor ist Notar in Füssen.

1 Vgl. BGH v. 24.5.2005 – IX ZR 123/04, GmbHR 2005, 1117 mit Komm. *Blöse* = GmbH-StB 2005, 262; *Fromm*, GmbHR 2004, 940; *Jäger*, GmbHR 2003, R 489 f.

2 Vgl. *Roth/Altmeppen*, GmbHG, 5. Aufl. 2005, § 64 GmbHG Rz. 46, 47.

3 BGH v. 25.7.2005 – II ZR 390/03, NZG 2005, 888 = GmbH-StB 2005, 27; OLG Oldenburg v. 10.3.2004 – I W 2/04, GmbHR 2004, 1340; BGH v. 11.7.2005 – II ZR 235/03, GmbHR 2005, 1187 = GmbH-StB 2005, 293; v. 27.6.2005 – II ZR 113/03, GmbHR 2005, 1126 = GmbH-StB 2005, 263.