

ZUSAMMENSPIEL DES STEUERRECHTS MIT DEM ZIVILRECHT

Vermögensverwaltungsgesellschaft Teil 1: Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer

von StB Thomas Breit, Hamburg, www.steuerberatung-breit.de

| Bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft geht es um die Gestaltung einer steueroptimierten Übertragung des Familienvermögens von den (i. d. R.) Eltern auf ihre Kinder/Enkelkinder, bei der die Eltern rechtlich ihre Herrschaft über das „hingeebene“ Vermögen zurückbehalten, die größtmögliche Flexibilität für die Nachfolgeplanung haben und gleichzeitig ihre Altersabsicherung regeln. |

1. Hintergrund

Der Begriff „Vermögensverwaltungsgesellschaft“ ist weder eine Legaldefinition noch eine Rechtsform. Es ist eine Bezeichnung für diejenigen Gesellschaften, die ausschließlich Kapitalvermögen (halten und) verzinslich anlegen oder Vermögen (halten und) vermieten oder verpachten. Weil sie über die gesellschaftsrechtliche Einbindung der Erben auch deren Nachfolge regelt, wird sie häufig sogar Familienvermögensgesellschaft oder Familienvermögensverwaltungsgesellschaft genannt.

Die Vermögensverwaltungsgesellschaft kann jede beliebige Rechtsform annehmen, ob Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft. Nur ein eingetragener Verein nach § 21 BGB ist mangels Vererbbarkeit nicht geeignet, da eine Vereinsmitgliedschaft mit dem Tod endet und daher nicht auf die Erben übergeht (so jüngst nochmals vom AG München 23.3.16, 242 C 1438/16 entschieden). Und da das Vereinsrecht sowohl für einen Sportverein als auch für einen Familienvermögensverein gelten muss, scheidet die Gründung eines Vereins für die Nachfolgeplanung aus (Art. 3 GG i. V. m. Zweck und Ziel eines Vereins nach § 21 BGB i. V. m. VereinsG).

Für alle anderen Gesellschaftsformen ist eine Errichtung als Vermögensverwaltungsgesellschaft möglich (vgl. §§ 105 Abs. 2 HGB, 3 AktG, 15 GmbHG, usw.).

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft ist daher insbesondere aus der Perspektive des Gesellschafts-, Familien-, Erb- und Steuerrechts zu gestalten.

2. Einschlägige Steuergesetze bei der Errichtung einer Vermögensverwaltungsgesellschaft

Haben Sie es als Berater mit der Übertragung von Vermögen auf einen anderen Rechtsträger zu tun, mit anschließender (oder gleichzeitiger) Beteiligung der Kinder/Enkelkinder? In diesem Fall sind insbesondere nachfolgende Steuerarten einschlägig:

Familienvermögens-
oder auch Familien-
vermögensverwal-
tungsgesellschaft

Übertragung von
Vermögen

1. Grunderwerbsteuer (bei Verschaffung der Verfügungsmacht über Grundstücke)
2. Umsatzsteuer (Eigenumsatz, Vorsteuerkorrektur, ganzer Betrieb)
3. Erbschaftsteuer (Wert der Bereicherung)
4. Einkommensteuer (Gestaltung)

3. Grunderwerbsteuer (Verschaffung der Verfügungsmacht bei Grundstücken)

Wenn ein Grundstück (§ 94 BGB) auf eine Vermögensverwaltungsgesellschaft übertragen wird, sind die Vorschriften nach dem Grunderwerbsteuergesetz (kurz: GrEStG) zu beachten, das grundsätzlich Vorgänge erfasst, bei denen das Grundstück von einer Person auf eine andere übergeht. Bei Gesellschaften mit einem Grundstück kann Grunderwerbsteuer unter bestimmten Umständen sogar ohne Übergang auf eine andere Person ausgelöst werden (§§ 1 Abs. 1, 2a und 3 GrEStG). Maßgebend ist der Übergang der sog. Verfügungsmacht.

Nach dem GrEStG gehört zum Grundstück grundsätzlich alles, was im Zivilrecht als Grundstück gilt oder zum Grundstück gehört (Ausnahmen dazu siehe § 2 GrEStG).

Das GrEStG unterscheidet – so wie das UStG – die Steuerbarkeit und die Steuerpflicht, sofern kein Befreiungstatbestand erfüllt ist.

Die Übertragung eines Grundstücks auf eine Gesellschaft (Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft) oder die Übertragung eines Grundstücks von der Gesellschaft auf einen Gesellschafter sind in der Regel Fälle nach §§ 1 Abs. 1 GrEStG. Erfasst werden dabei der entgeltliche oder unentgeltliche Erwerb. In der Folge sind diese Vorgänge damit grunderwerbsteuerbar. In der nächsten Stufe muss geprüft werden, ob und inwieweit Steuerbefreiungen greifen (§§ 3 bis 7 GrEStG).

Pauschal kann man sagen, dass die schenkweise Übertragung auf eine Gesellschaft (egal ob auf Personen- oder Kapitalgesellschaft) keine Grunderwerbsteuer auslöst (§ 3 Nr. 2 GrEStG). Man darf aber pauschal auch nicht sagen, dass jeder Vorgang, bei dem eine Gegenleistung erbracht wird, automatisch zu einer Steuerpflicht führt. Denn auch dafür gibt es Steuerbefreiungen: §§ 3 bis 7 GrEStG.

■ Grundsatz

Die steuerbaren Vorgänge werden in § 1 GrEStG bestimmt, Befreiungen (und ggf. Rückfallklauseln) sind in §§ 3 bis 7 GrEStG geregelt; wenn also ein steuerbarer Vorgang nach § 1 GrEStG vorliegt, ist der Vorgang steuerpflichtig, soweit eine Befreiung nach §§ 3 bis 7 GrEStG nicht einschlägig ist.

Überträgt der Gesellschafter einer Personengesellschaft sein ihm allein gehörendes Grundstück entgeltlich auf die Personengesellschaft, so ist der Vorgang steuerfrei, soweit er bzw. seine Angehörigen in gerader Linie (Kinder und Enkel) bzw. sein Ehe-/Lebenspartner am Gesellschaftsvermögen beteiligt sind, § 5 Abs. 2, § 3 Nr. 6 GrEStG. Ist der das Grundstück einbringende

Übergang der Verfügungsmacht

Steuerbarkeit und Steuerpflicht

Steuerbefreiungen

Gesellschafter nicht dessen Alleineigentümer, so ist der Vorgang steuerfrei, soweit sein Anteil bzw. der Anteil seiner Kinder/Enkel bzw. Ehe- /Lebenspartner am Gesellschaftsvermögen seinem Miteigentumsanteil an dem eingebrachten Grundstück entspricht, § 5 Abs. 1, § 3 Nr. 6 GrEStG. Entsprechend umgekehrt greift die Befreiungsvorschrift des § 6 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG, soweit die Personengesellschaft ihr Grundstück auf einen oder mehrere Gesellschafter überträgt.

Diese Befreiungen gelten nur, soweit keine anderen Personen in den kommenden fünf Jahren nach der Übertragung des Grundstücks Anteile an der Personengesellschaft (§ 5 Abs. 3 GrEStG) erhalten. Die Befreiung wird rückwirkend versagt, soweit ein schädlicher Vorgang innerhalb des vorerwähnten Zeitraums eintritt, § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 4 GrEStG. Eine Befreiung nach § 3 findet über § 5 GrEStG Anwendung (siehe gleichlautende Ländererlasse der obersten Finanzbehörden vom 12.11.18).

Die Befreiungen nach §§ 5 und 6 GrEStG gelten nicht bei Grundstücksübertragungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter.

MERKE | Das heißt, dass eine Grunderwerbbesteuerung bei Personengesellschaften bei entgeltlichen Geschäften ausbleibt, soweit der/die Einbringende(n) auch vor Einbringung schon am dem Grundstück beteiligt war(en) (§ 5 Abs. 1 GrEStG). Für die eigenen Kinder und den eigenen Ehepartner/Lebenspartner bleibt eine Besteuerung allerdings auch aus, wenn sie bisher noch nicht an dem Grundstück beteiligt waren und sich zu einer Gegenleistung verpflichtet haben (§ 3 Nr. 6 GrEStG). Allerdings steht die Befreiung unter einer auflösenden Bedingung (§ 5 Abs. 3 GrEStG):

Soweit innerhalb von fünf Jahren nach der Übertragung des Grundstücks

- a) eine Person an der Personengesellschaft entgeltlich beteiligt wird, die nicht zum Personenkreis nach § 3 Nr. 6 GrEStG gehört (kein Kind oder/und kein Ehepartner/Lebenspartner)
- b) ein Rechtsformwechsel nach § 199 ff. UmwG in eine Kapitalgesellschaft vorgenommen wird.

Erwerbsvorgänge von allen anderen Personen sind Grunderwerbsteuerpflichtig. Soweit eine Rückfallklausel für eine Befreiung greift, sind die Tatbestände für einen steuerbaren Vorgang nach § 1 GrEStG nachrangig (subsidiär).

Wenn und soweit ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang keiner Befreiung unterliegt, fällt Grunderwerbsteuer an (ggf. auch rückwirkend). Die Grunderwerbsteuer ist abhängig vom Bundesland. Sie beträgt bspw. in Hamburg 4,5 %, in NRW 6,5 %.

4. Umsatzsteuer

Soweit ein Wirtschaftsgut auch vor der Einbringung in eine Vermögensverwaltungsgesellschaft zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen gezählt hat (BV, SBV I, SBV II) und Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG abgezogen wurde, sind bei einer Einbringung in eine Familiengesellschaft die Vorschriften über Eigenumsatz (§ 1 Abs. 1 UStG) vs. Vorsteuerkorrektur (§ 15a UStG) vs.

Befreiung kann rückwirkend versagt werden

Befreiung von der GrESt bei bestehender Beteiligung vor Einbringung

Eigenumsatz, Vorsteuerkorrektur bzw. Veräußerung im Ganzen

Veräußerung im Ganzen zu beachten (§§ 1 Abs. 1a, 15a Abs. 10 UStG). Soweit es zu keinem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen gehört hat, gibt es nichts zu beachten.

Mögliche Vorsteuerbeträge aus dem auf die Gesellschaft übertragenen Vermögen unterliegen bei mobilem Vermögen einem fünfjährigen und bei immobilem Vermögen einem zehnjährigen Berichtigungszeitraum (§§ 15a Abs. 1 u. 2 UStG). Eine Korrektur der Vorsteuerbeträge ist dann vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse geändert haben.

Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn (...) das Wirtschaftsgut (...) vor Ablauf des (...) Berichtigungszeitraums veräußert (...) wird und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebende Verwendung (Alt. 1). Eine Veräußerung im Ganzen gilt nicht als Änderung der Verhältnisse, da der Geschäftserwerber die Berichtigungsfrist übernimmt (§ 15a Abs. 10 UStG) (Alt. 2).

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Vermögensverwaltungsgesellschaft löst nur dann keine umsatzsteuerlichen Folgen aus, wenn diese

- kein umsatzsteuerliches Vermögen waren oder
- das gesamte Unternehmensvermögen bildeten.

Für die Überführung von Grundstücken auf eine Vermögensverwaltungsgesellschaft heißt das Vorerwähnte:

- Spiegelt das Grundstück das gesamte Unternehmensvermögen wider, so gilt die Übertragung als Veräußerung im Ganzen
- ist es nur ein Grundstück von mehreren, so stellt das ein Grundstück einen Teilbetrieb dar, der als Ganzes veräußert wird (§ 1 Abs. 1a S. 1 UStG, USTAE 1.5 Abs. 6)
- wenn es genauso genutzt wird wie davor. In beiden Fällen liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor. Eine Vorsteuerkorrektur ist nicht vorzunehmen (§§ 1 Abs. 1a, 15a Abs. 10 UStG, USTAE 1.5 Abs. 1 S. 3).

PRAXISTIPP | Einen Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung sollten Sie immer in der Notarurkunde bestimmen (§ 9 Abs. 3 S. 2 UStG). Bei Vorliegen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung geht diese Klausel ins Leere. Wenn das Finanzamt jedoch keine Geschäftsveräußerung im Ganzen annehmen sollte, kann damit eine Vorsteuerkorrektur über das Nachholen einer Rechnung (mit Umkehr der Steuerschuldnerschaft) trotzdem unterbleiben.

Bei einem steuerbaren und mangels Befreiung steuerpflichtigen Vorgang gilt der volle USt-Satz (derzeit: 19 %). Es liegt eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG vor. Der Leistungsempfänger kann die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG abziehen.

↘ HINWEIS

- Der Artikel ist in drei Teile aufgeteilt. Die jeweiligen Artikel beinhalten keine Beratung und können auch nicht die Entwicklung eines qualifizierten Lösungsansatzes ersetzen.

Fünf- bis zehnjähriger Berichtigungszeitraum

Überführung von Grundstücken auf Vermögensverwaltungsgesellschaft

