

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Unternehmenssteuerrecht 2019

Teil F: Beendigung

I. Unternehmensveräußerung

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
und Fachberater für Internationales Steuerrecht
Saarbrücken



GLIEDERUNG



- A EINZELUNTERNEHMEN
- B MITUNTERNEHMERTSCHAFT
- C KAPITALGESELLSCHAFT

1. GRUNDSÄTZLICHE MÖGLICHKEITEN DER BEENDIGUNG

a) Übertragung der betrieblichen Einheit auf einen Dritten:

- § 16 Abs. 1 EStG
- Gewinnermittlung:
 - ▶ Rechtsgrundlage: § 16 Abs. 2 und 3 EStG als spezielle Gewinnermittlungsvorschrift (lex specialis zu §§ 4, 5 EStG)
 - ▶ Zeitpunkt: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber
 - ▶ Gewinnermittlung:
 - Veräußerungserlös für die veräußerten Wirtschaftsgüter
 - ./.. steuerliche Buchwerte der veräußerten Wirtschaftsgüter
 - ./.. Veräußerungskosten (z.B. Notargebühren, Vermittlungsprovisionen, Gutachter- und Beratungshonorare)
 - = Betriebsveräußerungsgewinn

1. GRUNDSÄTZLICHE MÖGLICHKEITEN DER BEENDIGUNG

a) Übertragung der betrieblichen Einheit auf einen Dritten:

- Steuerbegünstigung:
 - ▶ Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)
 - ▶ Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 EStG)
 - Zweck: Progressionsglättung
 - Ermäßigter Steuersatz: Multiplikator-Mischtarif
 - Wirkung: Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Differenzbetrags zwischen der Einkommensteuer auf die nicht begünstigten Einkünfte zuzüglich eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte (Betriebsveräußerungsgewinn) einerseits und der Einkommensteuer auf die nicht begünstigten Einkünfte andererseits

1. GRUNDSÄTZLICHE MÖGLICHKEITEN DER BEENDIGUNG

a) Übertragung der betrieblichen Einheit auf einen Dritten:

- **Steuerbegünstigung:**

- ▶ **56% des durchschnittlichen Steuersatzes (§ 34 Abs. 3 EStG)**

- **Voraussetzungen:** (a) Einzelunternehmer hat das 55. Lebensjahr vollendet oder ist im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig; (b) nur für den Teil der außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von EUR 5,0 Mio. nicht übersteigt; (c) Inanspruchnahme nur einmal im Leben: keine Übertragungsmöglichkeit für nicht ausgeschöpften Freibetrag; (d) Gewährung nur auf Antrag
 - **Rechtsfolge:** 56% des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, jedoch nicht unter Eingangsteuersatz

1. GRUNDSÄTZLICHE MÖGLICHKEITEN DER BEENDIGUNG

b) Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit

- § 16 Abs. 3 EStG
- grundsätzlich Ansatz der gemeinen Werte (§ 16 Abs. 3 EStG)
- § 6 Abs. 3 EStG als lex specialis

2. BETRIEBLICHE EINHEIT

- a) **Betrieb**
- b) **Teilbetrieb**
 - siehe Arbeitsunterlagen zu B.II.1.a) der Vorlesung
 - Abgrenzung: **unselbständiger Betriebsteil**
- c) **im Betriebsvermögen gehaltene 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: dem Teilbetrieb gleichgestellt**

2. BETRIEBLICHE EINHEIT

- d) **Probleme Betrieb/Teilbetrieb:**
 - **Wesentliche Betriebsgrundlagen:**
 - ▶ alle wesentliche Betriebsgrundlagen
 - ▶ **Wesentlichkeit:**
funktionale oder quantitative Betrachtungsweise
funktionale Betrachtungsweise: maßgeblich ist die **Funktion** des betreffenden Wirtschaftsguts und organisatorische Zusammengehörigkeit mit dem Betrieb
quantitative Betrachtungsweise: maßgeblich ist der Wert der Wirtschaftsgüter, insbesondere der Umfang der stillen Reserven
 - ▶ **Konkret:** Betriebsorganisation, die Betriebseinrichtung und die Betriebsanlagen, die Lagervorräte, die Kundschaft und die sonstigen immateriellen Werte eines Unternehmens

2. BETRIEBLICHE EINHEIT

d) Probleme:

- **Möglichkeit der Betriebsfortführung:**

- ▶ Maßgeblich ist, dass der Betrieb als **lebender Organismus** fortgeführt werden **kann** (Abgrenzung zur Betriebsaufgabe). Es ist aber **unerheblich**, ob der Erwerber den Betrieb **tatsächlich** fortführt (R 16 Abs. 1 EStR)

- ▶ **Problemfälle:**

- **teilweise Übertragung und teilweise Entnahme** in das Privatvermögen (BFH v. 24.03.1987 I R 202/83, BStBl. II 1987, 705: keine Betriebsveräußerung, aber Betriebsaufgabe möglich)
- Veräußerung an eine **personenidentische GmbH** (BFH v. 09.08.1989 X R 62/87, BStBl. II 1989, 973: Betriebsveräußerung möglich)
- **noch nicht werbendes Einzelunternehmen** (BFH v. 07.11.1991 IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380: Betriebsveräußerung möglich)
- **nicht mehr lebensfähiger Betrieb** (BFH v. 16.07.1970 IV R 227/68, BStBl. II 1970, 738: keine Betriebsveräußerung)

2. BETRIEBLICHE EINHEIT

d) Probleme:

- **Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter:**

- ▶ zurückbehaltenes Wirtschaftsgut ist **wesentliche** Betriebsgrundlage:

- **keine Betriebsveräußerung**
- **grundsätzlich laufender Ertrag aus der Veräußerung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter gemäß § 15 EStG** (BFH v. 09.12.1986 VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342)
- **gegebenenfalls Betriebsaufgabe möglich**
- **teilweise Übertragung und teilweise Entnahme** in das Privatvermögen (BFH v. 24.03.1987 I R 202/83, BStBl. II 1987, 705: keine Betriebsveräußerung, aber Betriebsaufgabe möglich)

2. BETRIEBLICHE EINHEIT

d) Probleme:

- **Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter:**
 - ▶ zurückbehaltenes Wirtschaftsgut ist **keine wesentliche Betriebsgrundlage**:
 - **Betriebsveräußerung hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen**
 - **Zurückbehaltung des Einzelwirtschaftsguts:**
 - (a) Entnahme
 - (b) Fortführung als „Rest-Betriebsvermögen“
 - (c) Veräußerung: entweder als Bestandteil der Betriebsveräußerung (zeitlicher Zusammenhang) oder laufende nachträgliche aus Gewerbebetrieb (§ 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG)

3. ÜBERTRAGUNG AUF EINEN DRITTEN

- a) **Entgeltliche Übertragung: § 16 Abs. 1 EStG**
- b) **Unentgeltliche Übertragung: § 16 Abs. 3 i.V.m. § 6 Abs. 3 EStG**
 - Problem: Kombination mit § 6 Abs. 5 EStG?
- c) **Teilentgeltliche Übertragung:**
 - **Einheitstheorie: einheitlicher Veräußerungsvorgang (Behandlung als voll entgeltlich)**
 - h.M.: BFH v. 16.12.1992 XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; BMF v. 13.01.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 35 ff. -
 - (modifizierte) Trennungstheorie: nur bei Einzelwirtschaftsgütern des Betriebs- oder Privatvermögens (einschl. Beteiligungen gemäß § 17 EStG)

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

a) Gewährung von Gesellschaftsrechten

- grundsätzlich entgeltlich (Tauschvorgang) → § 16 EStG
- Einbringung einer betrieblichen Einheit in eine Kapitalgesellschaft:
Buchwertfortführung gemäß § 20 UmwStG auf Antrag möglich
- Einbringung einer betrieblichen Einheit in eine
Personengesellschaft:
Buchwertfortführung gemäß § 24 UmwStG auf Antrag möglich

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

b) Wiederkehrende Bezüge

- Versorgungsleistungen
 - ▶ gelten nicht als Gegenleistung (BFH v. 05.07.1990 GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847): unentgeltlich
 - ▶ Übertragender: § 6 Abs. 3 EStG
 - ▶ Übernehmer: Fußstapfentheorie
aber: Sonderausgabenabzug möglich § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

b) Wiederkehrende Bezüge

- Leibrenten
 - ▶ Entgeltlich → eigentlich Anwendung von § 16 EStG
 - ▶ Teleologische Reduktion des § 16 EStG wegen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (BFH v. 26.07.1984 IV R 137/82 BStBl II. 1984, 829): Wahlrecht zwischen Sofortversteuerung und nicht tarifbegünstigter Zuflussbesteuerung

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

c) Wiederkehrende Bezüge

- andere wiederkehrende Bezüge
 - ▶ Wahlrecht wird nur gewährt, wenn wiederkehrende Leistung „wagnisbehaftet“ ist
 - ▶ Beispiele:
 - Vereinbarung eines festen Kaufpreises und einer Leibrente
 - Vereinbarung einer Ratenzahlung mit mindestens zehnjähriger Laufzeit, sofern die Vereinbarung eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu schaffen
 - Veräußerung gegen Zeitrente mit einer langen, nicht mehr überschaubaren Laufzeit, sofern diese zumindest als Nebenzweck der Absicherung der Versorgung des Verkäufers dient

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

d) Betriebsverpachtung

- **Definition:**
 - ▶ Der Verpächter muss den **Betrieb bisher selbst betrieben** haben
 - ▶ Der Verpächter überlässt dem Pächter **sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen**, so dass bei wirtschaftlicher Betrachtung das bisherige Unternehmen zum Zweck der Fortsetzung des Betriebs übergeben wird **und deshalb der Verpächter bei Beendigung des Pachtvertrags den Betrieb wieder aufnehmen und fortsetzen könnte**

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

d) Betriebsverpachtung

- **Steuerliche Behandlung**
 - ▶ **Gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich nur,**
 - wenn die Verpachtung innerhalb eines Gewerbebetriebs betrieben wird
 - wenn der Verpächter Aufgaben übernimmt, die über die reine Nutzungsüberlassung hinausgehen
 - ▶ **Im Übrigen:**
 - eigentlich keine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, also kein Gewerbebetrieb
 - dennoch: Rechtsprechung/Finanzverwaltung gehen davon aus, dass die Betriebsverpachtung eine Fortführung des Unternehmens in anderer Form darstellt.
 - **Steuerliche Folgen:** (a) Keine Betriebsaufgabe des Verpächters gemäß § 16 Abs. 3 EStG; (b) Keine Änderung der Einkunftsart: Einkünfte aus Gewerbebetrieb; (c) Verpachtete Wirtschaftsgüter bleiben Betriebsvermögen des Verpächters; (d) Gewinnermittlung: Betriebsvermögensvergleich (§ 4 EStG); (e) Keine Gewerbesteuer, da der Verpächter nicht mehr nach außen auftritt

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

d) Betriebsverpachtung

- **Steuerliche Behandlung**
 - ▶ Wahlrecht des Verpächters, Betriebsaufgabe zu erklären (§ 16 Abs. 3b EStG)
 - ▶ **Steuerliche Folgen:**
 - Betriebsaufgabegewinn: gemeiner Wert der Wirtschaftsgüter abzüglich steuerliches Kapitalkonto im Zeitpunkt der Betriebsaufgabeerklärung
 - Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG
 - Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG oder § 34 Abs. 3 EStG
 - Keine Gewerbesteuer
 - Pachteinnahmen sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG)
 - ▶ Wahlrecht gilt auch bei Verpachtung eines Teilbetriebs und aus Billigkeitsgründen bei Verpachtung von Einzelwirtschaftsgütern, sofern der Einzelunternehmer nachweist, dass er die Absicht hat, den Betrieb wieder aufzunehmen, und dazu objektiv die Möglichkeit besteht

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

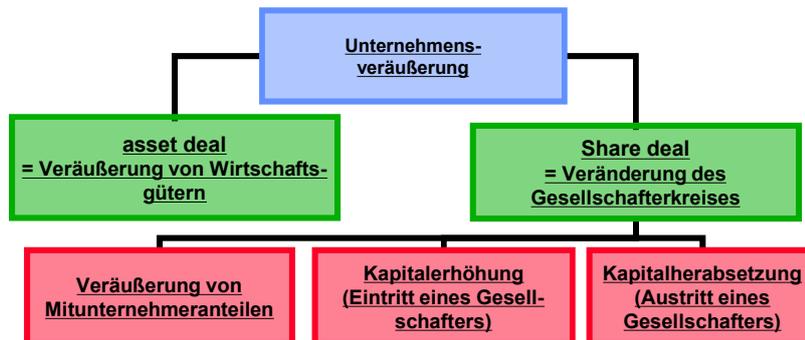
e) Nießbrauch

- **Problem: Übertragung wirtschaftlichen Eigentums?**
 - ▶ Normalfall: Nießbraucher ist zivilrechtlicher (und wirtschaftlicher) Eigentümer des Betriebsvermögens
 - ▶ Atypische Gestaltung „Mitunternehmerischer Nießbrauch“
- **Vorbehaltsnießbrauch:**
 - ▶ Fallkonstellation: Einzelunternehmer überträgt Betriebsvermögen unter Zurückbehaltung der Erträge auf Übernehmer
 - ▶ BFH: Vorbehaltsnießbrauch ist unentgeltlich
 - ▶ Lösung wie Vermögensübertragung gegen Versorgungsbezüge
- **Zuwendungsnießbrauch**
 - ▶ Fallkonstellation: Einzelunternehmer räumt Nießbrauch auf Unternehmenserträge ein
 - ▶ Einkünfte erzielt nießbrauchsbelasteter Einzelunternehmer
 - ▶ Nießbrauchserträge sind nicht steuerbar (Einkommensverwendung)

4. ABGRENZUNG ENTGELTLICH/UNENTGELTLICH

- f) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft
- eigentlich § 6 Abs. 3 EStG anwendbar
 - Finanzverwaltung: „Grundsätze der verdeckten Einlage gehen vor

ÜBERBLICK



1. ASSET DEAL

a) Funktionsweise

- Veräußerer ist die Mitunternehmerschaft (anders share deal: Mitunternehmer)
- Verkaufsgegenstand sind Einzelwirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände, Schulden sowie vertragliche Verhältnisse)

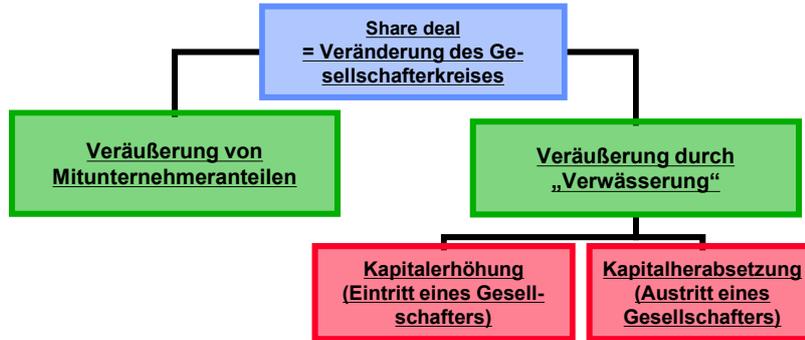
1. ASSET DEAL

b) Steuerliche Behandlung

- Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG): die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen veräußert werden
- andernfalls: laufender Gewinn gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG
- Gewinnermittlung:
 - ▶ erste Stufe: Verteilung der Gewinnanteile aus der Betriebsveräußerung entsprechend dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel
 - ▶ zweite Stufe: Sonderbetriebsvermögen gilt als zwingend entnommen, sofern nicht mitveräußert; sofern zurückbehaltenes Sonderbetriebsvermögen wesentlich, gegebenenfalls Gesamtwertung als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG)
- Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und Tarifbegünstigung (§ 34 Abs. 1 und 3 EStG)
- Keine Gewerbesteuer, soweit Mitunternehmer natürliche Personen sind, im übrigen gewerbesteuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a GewStG)
- Vortragsfähiger Gewerbeverlust (§ 10a GewStG): entfällt

C. MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

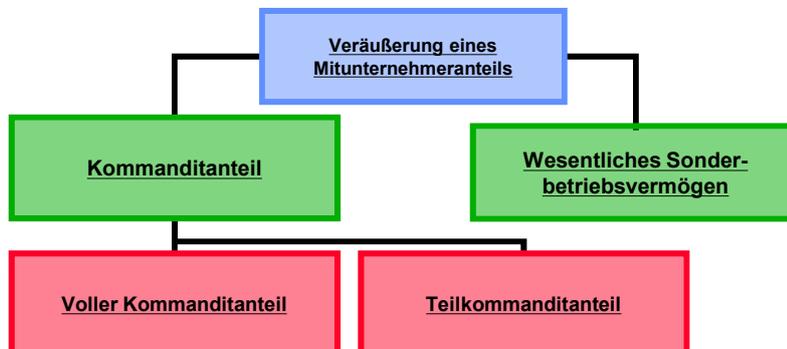
2. SHARE DEAL



C. MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

2. SHARE DEAL

a) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen



2. SHARE DEAL

a) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

- Steuerfolgen beim veräußernden Gesellschafter:
 - ▶ Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG):
 - ▶ Gewinnermittlung: Veräußerungspreis ./. Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos (Kapital gemäß Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft + Kapital gemäß steuerlicher Ergänzungsbilanz)
 - ▶ Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und Tarifbegünstigung (§ 34 Abs. 1 und 3 EStG)
 - ▶ Veräußerung eines Teils eines Teils eines Mitunternehmeranteils:
 - → Keine Steuerbegünstigung, sondern laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 2 EStG):

2. SHARE DEAL

a) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

- ▶ Sonderbetriebsvermögen:
 - gilt als zwingend entnommen, sofern nicht mitveräußert; sofern zurückbehaltenes Sonderbetriebsvermögen wesentlich, gegebenenfalls Gesamtwertung als Aufgabe des Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 3 EStG)
 - bei vorheriger Einlage in Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG) ist Buchwertfortführung möglich; bei wesentlichem Sonderbetriebsvermögen entfallen jedoch die Steuerbegünstigungen für die Veräußerung des Kommanditanteils (Begründung: Mitunternehmeranteil = Kommanditanteil + wesentliches Sonderbetriebsvermögen; vgl. BFH BStBl. II 2000, 229)

2. SHARE DEAL

a) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

- Steuerfolgen beim eintretenden Gesellschafter:
 - ▶ Entgelt = Anschaffungskosten für ideelle Anteile der Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft
 - ▶ Kaufpreis liegt über dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos:
 - Korrektur des steuerlichen Kapitalkontos durch positive Ergänzungsbilanz
 - Ergänzungsbilanz ist so lange fortzuführen, bis stille Reserven/Geschäftswert abgeschrieben sind; bei einer Veräußerung sind die betreffenden Wirtschaftsgüter gemäß Ergänzungsbilanz auszubuchen
 - Positive Ergänzungsbilanz führt regelmäßig zu Betriebsausgaben
 - ▶ Kaufpreis liegt unter dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos:
 - Korrektur des steuerlichen Kapitalkontos durch negative Ergänzungsbilanz
 - ▶ Ergebnis gemäß Ergänzungsbilanzen ist Bestandteil des steuerlichen Gewinnanteils gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Gewinnermittlung 1. Stufe)

2. SHARE DEAL

b) Kapitalerhöhung

- Wirkungsweise:
 - ▶ Neuer Gesellschafter erhält einen neuen Gesellschaftsanteil gegen Einlage von Wirtschaftsgütern
 - ▶ Steuerliche Würdigung: Gründung einer neuen Mitunternehmerschaft
 - § 16 EStG
 - § 24 UmwStG als lex specialis

2. SHARE DEAL

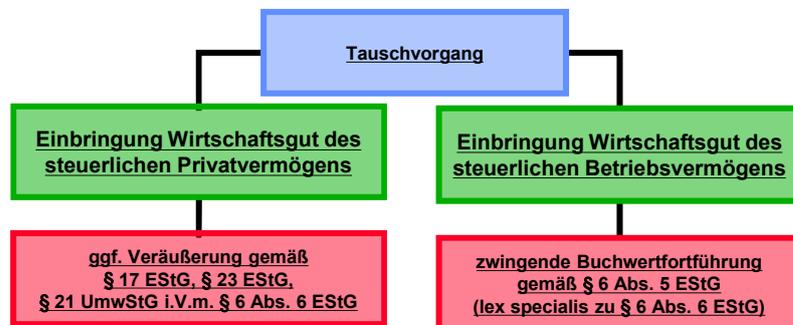
b) Kapitalerhöhung

- Steuerfolgen bei den Alt-Gesellschaftern:
 - ▶ Buchwertfortführung:
 - Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz der neuen Mitunternehmerschaft
 - Korrektur der zu hohen Buchwerte für die Altgesellschaft durch negative Ergänzungsbilanz
 - Grund: Nur auf diese Weise ist es möglich, die Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz entsprechend den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen auszuweisen
 - ▶ Ansatz des gemeinen Werts:
 - Behandlung wie Veräußerung zum gemeinen Wert
 - Steuerbegünstigung (Freibetrag, Tarifiermäßigung) sowie Freistellung von der Gewerbesteuer fallen insoweit weg, wie die Altgesellschafter an der neuen Personengesellschaft beteiligt sind (§ 24 Abs. 3 UmwStG, § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG, Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 GewStR)

2. SHARE DEAL

b) Kapitalerhöhung

- Steuerfolgen bei dem Neu-Gesellschafter:

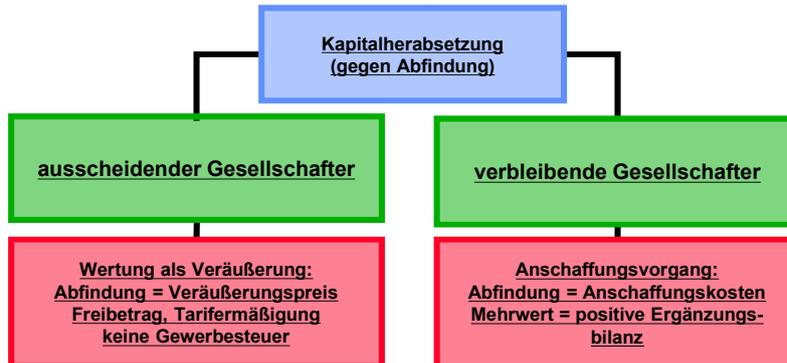


C. MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

2. SHARE DEAL

b) Kapitalherabsetzung

- Behandlung wie Veräußerung eines Mitunternehmeranteils



D. KÖRPERSCHAFTEN

1. ASSET DEAL

a) Funktionsweise:

- Veräußerer ist die Körperschaft (anders share deal: Gesellschafter)
- Verkaufsgegenstand sind Einzelwirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände, Schulden sowie vertragliche Verhältnisse)

1. ASSET DEAL

b) Steuerliche Behandlung:

- **Kapitalgesellschaft:**
 - ▶ Gewinnrealisierung auf der Ebene der Körperschaft: laufende Besteuerung zum Körperschaftsteuertarif
 - ▶ Keine Steuerbegünstigung (kein Freibetrag, keine Tarifiermäßigung)
 - ▶ Gewerbesteuerpflicht (anders: Mitunternehmerschaft; Grund: Rechtsform, Kapitalgesellschaft gilt immer als Gewerbebetrieb)
- **Gesellschafter:**
 - ▶ Keine Konsequenzen bei Thesaurierung
 - ▶ Gewinnausschüttung: Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen

2. SHARE DEAL

a) Funktionsweise:

Veräußerer ist Gesellschafter (anders asset deal: Gesellschaft)

2. SHARE DEAL

b) Steuerliche Behandlung:

- **Kapitalgesellschaft:**
 - ▶ Keine Besonderheiten
- **Gesellschafter:**
 - ▶ **Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter: § 8b KStG**
 - ▶ **Einkommensteuerpflichtige Gesellschafter**
 - **Anteile im steuerlichen Privatvermögen:**
§ 20 Abs. 2 i.V.m. § 32d EStG
§§ 17, 23 i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG
 - **Anteile im steuerlichen Betriebsvermögen:**
Einkünfte sind immer solche aus Gewerbebetrieb (§ 20 Abs. 8 EStG)
Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 EStG
Sonderfall 100%iger Anteil an KapGes: zwar dem Teilbetrieb gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gleichgestellt, jedoch keine Tarifbegünstigung (§ 34 Abs. 2 EStG). Grund: Vermeidung von Doppelbegünstigungen