

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Unternehmenssteuerrecht 2020

Teil F: Beendigung unternehmerischer Aktivitäten

II. Un-/ teilentgeltliche Übertragung

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



GLIEDERUNG



- A ENTSTRICKUNGSFÄLLE
- B VERSTRICKUNGSFÄLLE
- C VERLUSTE

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

1. STEUERLICHES PRIVATVERMÖGEN

a) Einzelwirtschaftsgüter

- **steuerverstrickte Wirtschaftsgüter:** Grundstücke unter 10 Jahren Haltedauer (§ 23 EStG), wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG), Kapitalvermögen (§ 22 EStG), durch Buchwerteinlage erworbene Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 22 UmwStG)
- unentgeltlicher Steuersubjektwechsel grundsätzlich **nicht steuerbar, da keine Veräußerung**
- **Ausnahmen (Veräußerungsfiktion)**
 - ▶ Schenkung einer **wesentlichen Beteiligung** an einer Kapitalgesellschaft an einen **Steuerausländer** (§ 6 AStG)
 - ▶ **verdeckte Einlage** in eine Kapitalgesellschaft, z.B. durch Schenkung oder Erbfall
 - ▶ **Achtung:** Zuwendender muss nicht unbedingt Gesellschafter sein, nahestehende Person genügt!

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

a) Einzelwirtschaftsgüter

- Entnahme, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG
- Bewertung:
 - ▶ **Grundsatz:** Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG)
 - ▶ **Ausnahme: zwingend Buchwert**
 - Zuwendung von **Sonderbetriebsvermögen** an einen anderen Mitunternehmer **derselben** Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG)
 - Überlassung zu **steuerbegünstigten Zwecken** unmittelbar nach Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG)

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Betrieb, Mitunternehmeranteil
- Aufgabe, § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG
- Bewertung:
 - ▶ Grundsatz: gemeiner Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG)
 - ▶ Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG
 - ▶ Ausnahme 2: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Bewertung:
 - ▶ **Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG**
 - § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich anwendbar
 - **Problem 1: Zurückbehaltung von WG des Betriebsvermögens**
 - (a) **funktional wesentliches WG:**
 - § 6 Abs. 3 EStG daher grds. unanwendbar: Aufgabe
 - Problem: Auseinanderfallen von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen durch qualifizierte Nachfolgeklausel bei der Personengesellschaft!**
 - Lösung: Vorherige Übertragung des WG zum Buchwert an einen anderen Rechtsträger (z.B. § 6 Abs. 5, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und Übertragung des Rests? BFH v. 02.08.2012 IV R 41/11**
 - (b) **funktional nicht wesentliches WG:**
 - § 6 Abs. 3 EStG anwendbar, jedoch Entnahme des zurückbehaltenen zum gemeinen Wert oder Teilwert
 - Lösung: Vorherige Übertragung des WG zum Buchwert an einen anderen Rechtsträger (z.B. § 6 Abs. 5, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und Übertragung des Rests? H.M.: zulässig**

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ **Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG**

- § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich anwendbar
- **Problem 2: Übertragung Sachgesamtheit auf Kapitalgesellschaft durch verdeckte Einlage**

ist eigentlich vom Wortlaut des § 6 Abs. 3 EStG erfasst
FinVerw. lehnt Anwendung dennoch ab: „Grundsätze der verdeckten Einlage gehen vor“

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ **Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG**

- § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich anwendbar
- **Problem 3: Übertragung Sachgesamtheit auf steuerbegünstigte Körperschaft**

(a) wenn die Zuwendung in den **gewerblichen Bereich** der Körperschaft geht („wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“): § 6 Abs. 3 EStG anwendbar

(b) wenn die Zuwendung in den **ideellen Bereich** der Körperschaft geht: nach FinVerw. ist § 6 Abs. 3 EStG **nicht anwendbar**

Hauptanwendungsfall: Mitunternehmeranteil an gew. geprägter Personengesellschaft

In diesem Fall ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG zu prüfen

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG

- § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich anwendbar
 - **Problem 4: Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 50i EStG im steuerlichen Betriebsvermögen**

§ 50i Abs. 2 EStG schloss bislang Buchwertfortführung aus

ACHTUNG: Neufassung § 50i EStG ab 01.01.2017!

Buchwertfortführung abhängig von der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven (§ 6 Abs. 3 EStG)

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG

- § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich anwendbar
 - **Problem 5: Übertragung Sachgesamtheit an Steuerausländer**

Buchwertfortführung ist abhängig von der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven (§ 6 Abs. 3 EStG)

Hier wirkt sich § 50i EStG aus

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

b) Vollständige Sachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ **Ausnahme 2: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG**

- § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG erfasst auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen eines Aufgabevorgangs (BFH v. 05.02.2002 VIII R 53/99, BStBl II 2003, 237)
- **Problem:** mitübergehende Verbindlichkeiten können zu einer **Veräußerung** führen (FinVerw)

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

c) Teilsachgesamtheiten

- Teilbetrieb, Teilmitunternehmeranteil
- Entnahme, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG
- Bewertung:
 - ▶ **Grundsatz:** Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG)
 - ▶ **Ausnahme 1:** Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG
 - ▶ **Ausnahme 2:** Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

c) Teilsachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ **Ausnahme 1: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG**

- **Teilbetrieb:** Es gelten dieselben Grundsätze wie beim Betrieb
 - **Teilmitunternehmeranteil:** Es gelten Besonderheiten für die unterquotale und überquotale Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG)

- unterquotale Übertragung (Zurückbehaltung) von SBV: § 6 Abs. 3 EStG anwendbar, jedoch mit Missbrauchsfrist

- überquotale Übertragung von SBV:

- (a) BFH v. 02.08.2012 IV R 41/11: § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG anwendbar

- (b) FinVerw: Entnahme des überquotalen Teils zum Teilwert

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

I. UNENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. STEUERLICHES BESTRIEBSVERMÖGEN

c) Teilsachgesamtheiten

- Bewertung:

- ▶ **Ausnahme 2: Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG**

- Es gelten dieselben Grundsätze wie bei den vollständigen Sachgesamtheiten

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

II. TEILENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

1. TEILENTGELT

a) Entgelt:

- **Definition: Gegenleistung** für die Hingabe zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an dem Zuwendungsgegenstand
- **auch Tauschvorgänge** (z.B. Gesellschaftsrechte)
- **Kein Entgelt sind:**
 - ▶ Vorbehaltene Früchte (Vorbehaltensnießbrauch, BFH v. 14.04.1991 XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793)
 - ▶ Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG)
 - ▶ Achtung: ggf. auch bei Versorgungsleistungen außerhalb von § 10 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG möglich, BFH IX R 11/19

b) Teilentgelt:

- Entgelt erreicht **wertmäßig** nicht den gemeinen Wert oder den Teilwert des hingegebenen Zuwendungsgegenstands

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

II. TEILENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. GRUNDSÄTZLICHE BEHANDLUNG DES TEILENTGELTS

a) Einzelwirtschaftsgüter des Privat- oder Betriebsvermögens

- **steuerliche Aufspaltung** der teilentgeltlichen Übertragung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Vorgang nach dem Verhältnis des Entgelts zum gemeinen Wert des Zuwendungsgegenstands:
 - ▶ **Entgeltlicher Teil:** Veräußerung
 - ▶ **Unentgeltlicher Teil:** Behandlung wie voll unentgeltliche Vorgänge
- **Problematisch ist die Zuordnung der Anschaffungskosten**
 - ▶ **BFH v. 21.06.2012 IV R 1/08:** Zuordnung der gesamten Anschaffungskosten zum **entgeltlichen** Teil bis zur Höhe der Gegenleistung
 - ▶ **FinVerw. (bisher):** **Verhältnismäßige Aufteilung** der Anschaffungskosten

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

II. TEILENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

2. GRUNDSÄTZLICHE BEHANDLUNG DES TEILENTGELTS

b) Sachgesamtheiten des Betriebsvermögens

- Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Teil eines Mitunternehmeranteils
- steuerlich gilt die **Einheitstheorie**: Gegenüberstellung von Anschaffungskosten und Sachgesamtheit

A ENTSTRICKUNGSFÄLLE

II. TEILENTGELTLICHER STEUERSUBJEKTWECHSEL

3. BESONDERHEITEN BEI DER TEILENTGELTLICHEN ZUWENDUNG GEGEN GEWÄHRUNG VON GESELLSCHAFTSRECHTEN

a) Zivilrecht:

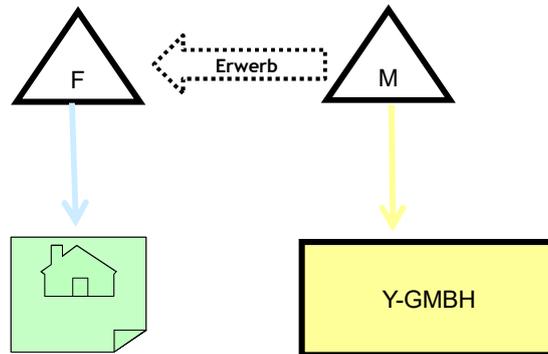
- Teilentgeltlichkeit durch Buchwertfortführung bewirkt Werterhöhung der übrigen Gesellschaftsrechte

b) Ertragsteuerrecht:

- Bei **bestimmten Zuwendungsgegenständen** und -vorgängen ist Buchwertfortführung (Wererhöhung) möglich oder zwingend:
 - ▶ Übertragung von **Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens** in Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 EStG)
 - ▶ Übertragung einer **Sachgesamtheit (BV)** oder eines 100%igen Anteils an einer Kapitalgesellschaft (BV, PV) in Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmerschaft (§§ 20, 21, 24 UmwStG)
 - ▶ Übertragung eines **Mehrheitsanteils** an einer Kapitalgesellschaft (PV) in Kapitalgesellschaft (§ 21 UmwStG)
 - ▶ Im Übrigen gelten die **allgemeinen Grundsätze** für teilentgeltliche Zuwendungen

B VERSTRICKUNGSFÄLLE

1. HAUPTANWENDUNGSFALL: DAS KINDERLOSE WIESBADENER MODELL



B VERSTRICKUNGSFÄLLE

2. KONSEQUENZEN DES ERWERBS DER F

- a) Es entsteht eine Betriebsaufspaltung zwischen der F und der Y-GmbH
- b) Einkünfte der F künftig (originär) gewerblich gemäß § 15 Abs. 2 EStG:
 - die von F gehaltene Immobilie wird Betriebsvermögen (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)
 - ▶ Keine Veräußerung der Immobilie, da kein Rechtsträgerwechsel
 - ▶ schlichte Einlage zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)
 - die von F gehaltene Beteiligung an der Y-GmbH wird Betriebsvermögen im Rahmen der Betriebsaufspaltung
 - ▶ schlichte Einlage zum Teilwert, jedoch höchstens zu den Anschaffungskosten, da wesentliche Beteiligung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

2. KONSEQUENZEN DES ERWERBS DER F

c) Folgen:

- künftige stille Reserven der Immobilie einkommensteuerverstrickt
In Höhe der bisherigen Abschreibungen werden auch historische stille Reserven einkommensteuerverstrickt: Kürzung des Einlagewerts gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG
- historische und künftige stille Reserven der Beteiligung an KapGes künftig gewerbesteuerverstrickt (Einkommensteuerverstrickung bestand bisher bereits über § 17 EStG)
- Belastung der Einkünfte aus der Immobilie und der Y-GmbH künftig mit Gewerbesteuer (aber Anrechnung gemäß § 35 EStG möglich)

3. GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

- a) **Erhaltung des Wiesbadener Modells durch Einbindung von Kindern in die Nachfolgeplanung**
- b) **Andernfalls: Gezielte Begründung einer Betriebsaufspaltung durch Einbringung der Immobilie gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG**

Hintergrund:

- Die Einbringung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte ist zwar eine Veräußerung, jedoch außerhalb der Spekulationsfristen des § 23 EStG nicht steuerbar
- Durch die Einbringung kann die einlagebedingte Kürzung des Teilwerts gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG vermieden werden.

1. EINKOMMENSTEUER

a) Verlustabzug gemäß § 10d EStG

BFH-Beschluss vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl II 2008, 608:

- Kein Übergang des Verlustabzugs auf den Erben
- Begründung:
 - ▶ nur derjenige Steuerpflichtige kann Aufwendungen und Verluste steuermindernd geltend machen, der sie getragen hat
 - ▶ Die Leistungsfähigkeit ist untrennbar mit der Person des Steuerpflichtigen verbunden
 - ▶ Dass der Erbe regelmäßig auch stille Reserven des Erblassers übernimmt und diese bei späterer Veräußerung als eigene Einkünfte versteuern muss, wird vom BFH offenbar nicht als problematisch angesehen

1. EINKOMMENSTEUER

b) Verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG

- **BFH v. 10.03.1998 VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269:**
Bei unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils (unter Lebenden) geht auch der verrechenbare Verlust auf den „das Unternehmen fortführenden Gesellschafter“ über
- **BFH-Rechtsprechung wird allgemein auch auf Erwerbe von Todes wegen angewendet**

1. EINKOMMENSTEUER

- c) **Andere einkommensteuerliche Verlustvorträge (z.B. § 2a, § 15 Abs. 4, § 15b, § 20 Abs. 6 und § 23 Abs. 3 EStG)**
- Bisher keine Rechtsprechung hierzu
 - Es handelt sich um Verluste, die der Steuerpflichtige regelmäßig wirtschaftlich bereits getragen hat
 - bei starker Betonung des Individualbesteuerungsgrundsatzes im Rahmen künftiger Rechtsprechung ist der Untergang dieser Verluste im Erbfall zu befürchten (z.B. Rickert, DStR 2010, 410)
 - in diesem Sinne: Schleswig-Holstein, Erlass vom 23.03.2011 VI 303-S 2225-033, ZEV 2011, 335

2. KÖRPERSCHAFTSTEUER

„Mantelkaufregelung“ gemäß § 8c EStG

- a) **Wirkungsweise: Verlustabzugsbeschränkung bei Übertragung von Anteilen an KapGes**
- b) **BVerfG v. 29. 3. 2017 2 BvL 6/11: § 8c ist mit Grundgesetz unvereinbar; für den VZ 2008 rückwirkende Neuregelung bis 31. 12. 2018**
- c) **§ 8c KStG gilt aber nicht für Anteilseignerwechsel und vergleichbare Vorgänge im Erbfall (BMF v. 4. 7. 2008, IV C 7 - S 2745 - a/08/10001, DStR 2008, 1436, Rz. 4)**
- d) **Problem: Anwendung des § 8c KStG bei vorweggenommener Erbfolge?**
- **BMF v. 4. 7. 2008, IV C 7 - S 2745 - a/08/10001, DStR 2008, 1436, Rz. 4: JA**
 - **FG Münster v. 4.11.2015 9 K 3478/13 F, BB 2016, 995: NEIN**

3. GEWERBESTEUER

Vortragsfähiger Gewerbeverlust gemäß § 10a GewStG

- a) Verlustabzug setzt Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus
- b) Personengesellschaft:
 - BFH-Urteil vom 07.12.1993, VIII R 160/86, BStBl II 1994, 331:
 - ▶ Unternehmeridentität entfällt durch Erbfall
 - ▶ Die Unternehmeridentität ist mitunternehmerbezogen zu prüfen
 - Rechtsprechung gilt auch für vorweggenommene Erbfolge
- c) Kapitalgesellschaft:
 - Unternehmeridentität bleibt vom Gesellschafterwechsel unberührt