

Berichte aus der Rechtswissenschaft

Miriam Elisabeth Johanna Ernst

**Übertragungsvorgänge von
Teil-Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht**

Shaker Verlag
Aachen 2010

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Bamberg, Univ., Diss., 2010

Copyright Shaker Verlag 2010

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-9112-9

ISSN 0945-098X

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Die Regelungen zu den Übertragungsvorgängen von Teil-Mitunternehmeranteilen wurden in der aktuellen gesetzlichen Fassung durch das UntStFG 2001 eingeführt und erscheinen nicht widerspruchsfrei. Steuerrechtliche Begünstigungen sollen nur unentgeltliche Übertragungsvorgänge (§ 6 Abs. 3 EStG) erfahren, während entgeltliche Übertragungsvorgänge zu laufenden Gewinnen nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG führen. Vor dem historischen Hintergrund dieser Entwicklung wird in der vorliegenden Arbeit eine umfassende steuersystematische Analyse der einzelnen Übertragungskonstellationen vorgenommen.

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2010 von der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation angenommen. Als Tag der Promotion gilt der Tag der mündlichen Prüfung, der 05.05.2010.

An erster Stelle möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Georg Crezelius für die Übernahme der Betreuung der Arbeit und des Erstgutachtens bedanken. Er hat nicht nur das Thema angeregt, sondern stand mir auch stets mit Rat und Tat zur Seite.

Herrn Prof. Dr. Peter Kupsch danke ich für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens und Herrn Prof. Dr. Thomas Egner für die Bereitschaft, als Drittgutachter bei der mündlichen Prüfung zur Verfügung zu stehen. Frau Dr. Anne Beyschlag danke ich für die kritischen Diskussionen und die emotionale Unterstützung. Meinem Arbeitgeber, der Deloitte & Touche GmbH, sowie meiner Vorgesetzten Frau Dr. Petra van de Loo danke ich für die keineswegs selbstverständliche Flexibilität der Arbeitszeiten und die Unterstützung meines Dissertationsvorhabens.

Abschließend möchte ich den Menschen danken, die mir in der Zeit während der Erstellung dieser Arbeit mit Rat beigestanden und mich in jeder Lebenslage unterstützt haben. Besonders erwähnen möchte ich dabei meine Eltern, ohne deren Unterstützung und Liebe weder mein Studium noch meine Dissertation in dieser Form zu absolvieren gewesen wären. Aus ganzem Herzen danke ich auch meinem Freund Patrick, der mich mit viel Liebe und Geduld unterstützt hat. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Fürth, im Juni 2010

Miriam Elisabeth Johanna Ernst

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	X
Abkürzungsverzeichnis	XI
A. Einführung	1
I. Problemstellung: Teil-Mitunternehmeranteile.....	1
II. Gang der Untersuchung	6
B. Grundlegende Prinzipien des deutschen Steuerrechts	9
I. Grundlagen der Steuerrechtsordnung.....	9
II. Leistungsfähigkeitsprinzip	18
1. Bemessungsgrundlage der Besteuerung.....	20
2. Behandlung stiller Reserven	25
3. Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit	30
4. Realisierungs- und Ersatzrealisierungstatbestände	31
a) Allgemeiner Entstrickungsgrundsatz	31
b) Realisierungstatbestände	34
c) Ersatzrealisierungstatbestände	36
III. Zwischenergebnis.....	38
C. Personengesellschaft	41
I. Handelsrechtliche Grundlagen	41
1. Regelstatut im Sinn des Handelsgesetzbuches.....	41
2. Kapitalkontenstruktur.....	45
II. Steuerrechtliche Grundlagen	47
1. Steuersubjekt	47
2. Entwicklung der Personengesellschaftsbesteuerung.....	49
3. Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.....	53
a) Gewerbebetrieb	53
b) Begriff der Mitunternehmerschaft und des Mitunternehmers.....	55
4. Systematik der Gewinnermittlung	56
a) Erste Stufe	58

aa)	Grundsätze der Gewinnermittlung im Gesamthandsbereich	58
ab)	Ergänzungsbilanzen	59
b)	Zweite Stufe	62
5.	Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften	64
a)	Umfang	65
b)	Rechtfertigung	67
ba)	Legitimation anhand §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG	68
bb)	Ableitung des Sonderbetriebsvermögens aus § 6 Abs. 5 EStG	70
bc)	Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögens § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG	71
(a)	Korrespondenz zwischen Substanz und Ertrag	71
(B)	Beitragstheorie nach WOERNER	72
(c)	SCHÖNS Auffassung des gewerblichen Vermögens ohne Gewerbebetrieb	73
(D)	Eigenständige Einkünfteerzielung des Gesellschafters im Sinn SCHNEIDERS	74
(E)	Beteiligungsmodell nach HALLERBACH	75
(f)	Anmerkungen zum Sonderbetriebsvermögen II und dessen Legitimation	76
bd)	Eigene Auffassung	77
6.	Verfahrensrechtliche Aspekte	78
7.	Besonderheiten bei Mitunternehmern mit negativem Kapitalkonto	79
8.	Gewerbesteuerliche Aspekte	80
9.	Zwischenergebnis	81
D.	Übertragungsvorgänge von Teil-Mitunternehmeranteilen	83
I.	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen hinsichtlich der Buchwertfortführung	83
II.	Abgrenzung des Begriffs Teil-Mitunternehmeranteil	90
1.	Betriebsbegriff	90
2.	Teilbetriebsbegriff	92
3.	Mitunternehmeranteil	95
4.	Teilbetrieb versus Teil-Mitunternehmeranteil	98
III.	Unentgeltliche Vorgänge nach § 6 Abs. 3 EStG	99
1.	Historischer Abriss	100
2.	Tatbestandsvoraussetzungen	102
3.	Teleologische Auslegung	112
4.	Übertragungsvorgänge ohne Sonderbetriebsvermögen	114

a)	Natürliche Person als übertragender Gesellschafter	115
aa)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	116
ab)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter	116
ac)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter	118
b)	Kapitalgesellschaft als übertragender Gesellschafter	119
ba)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	122
bb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	122
bc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter	124
c)	Personengesellschaft als übertragender Gesellschafter.....	126
ca)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	127
cb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter	127
cc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter	128
5.	Übertragungsvorgänge bei quotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	128
6.	Übertragungsvorgänge bei disquotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens	136
a)	Natürliche Person als übertragender Gesellschafter	142
aa)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	143
ab)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	144
ac)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter	146
b)	Kapitalgesellschaft als übertragender Gesellschafter	149
ba)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	149
bb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter	150
bc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter	150
c)	Personengesellschaft als übertragender Gesellschafter.....	150
ca)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	151
cb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	151
cc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter	152
7.	Ergänzungsbilanzen als Instrument zur Vermeidung der Verlagerung der stillen Reserven bei unentgeltlichen Vorgängen	156
8.	Sondererbfolge	157
9.	Erbschaftsteuerliche Aspekte.....	164
10.	Besondere Anforderungen an Übertragungsvorgänge von Teil-Mitunternehmeranteilen gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.....	168
11.	Besondere Probleme in Verlustfällen	174
IV.	Entgeltliche Übertragungsvorgänge.....	178

1.	Historischer Abriss.....	178
2.	Tatbestandsvoraussetzungen.....	181
3.	Teleologische Auslegung.....	184
4.	Widerspruch innerhalb § 16 EStG.....	188
5.	Entgeltlichkeit.....	191
a)	Bargeld.....	194
b)	Wiederkehrende Bezüge.....	195
c)	Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	197
d)	Sachwertabfindung.....	205
6.	Übertragungsvorgänge ohne Sonderbetriebsvermögen.....	210
a)	Natürliche Person als übertragender Gesellschafter.....	211
aa)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	211
ab)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	212
ac)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	213
b)	Kapitalgesellschaft als übertragender Gesellschafter.....	214
ba)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	214
bb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	215
bc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	215
c)	Personengesellschaft als übertragender Gesellschafter.....	216
ca)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	217
cb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	217
cc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	218
7.	Übertragungsvorgänge mit quotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	218
8.	Übertragungsvorgänge mit disquotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	219
a)	Natürliche Person als übertragender Gesellschafter.....	219
aa)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	220
ab)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	222
ac)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	224
b)	Kapitalgesellschaft als übertragender Gesellschafter.....	225
ba)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	225
bb)	Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	226
bc)	Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	227
c)	Personengesellschaft als übertragender Gesellschafter.....	227
ca)	Natürliche Person als übernehmender Gesellschafter.....	228

cb) Kapitalgesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	228
cc) Personengesellschaft als übernehmender Gesellschafter.....	229
V. Teilentgeltliche Übertragungsvorgänge.....	229
1. Einheitstheorie.....	230
2. Trennungstheorie.....	231
3. Teilentgeltlichkeit bei Teil-Mitunternehmeranteilen.....	231
VI. Zwischenergebnis: Wesentliche Erkenntnisse des Teils D.....	234
E. Nach dem Umwandlungsteuergesetz begünstigte Übertragungsvorgänge.....	239
I. Einbringungen im Sinn des § 20 UmwStG.....	239
II. Einbringungen im Sinn des § 24 UmwStG.....	243
III. Rechtsfolgen der Einbringung gemäß §§ 20, 24 UmwStG.....	246
F. Schlussbetrachtung.....	251
Literaturverzeichnis.....	XIII
Rechtsquellenverzeichnis.....	LII
Gesetzestexte.....	LII
Richtlinien der EU.....	LIV
Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen.....	LV
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....	LXI
Verzeichnis der Bundesrats- und Bundestags-Drucksachen.....	LXIII
Weitere Quellen.....	LXIV

Abbildungsverzeichnis

Abbildung D-1: Übernehmender Gesellschafter als Personengesellschaft.....	119
Abbildung D-2: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwesterkapitalgesellschaften - Ausgangslage.....	123
Abbildung D-3: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften - Organigramm nach der Übertragung.....	124
Abbildung D-4: Übertragender Gesellschafter als Mitunternehmerschaft.....	126
Abbildung D-5: Disquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	142
Abbildung D-6: Überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens I bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen.....	147
Abbildung D-7: Unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögen I bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen.....	148
Abbildung D-8: Personengesellschaft als übertragender und übernehmender Gesellschafter bei disquotalen Übertragungsvorgängen.....	153
Abbildung D-9: Personengesellschaft als übertragender und übernehmender Gesellschafter mit Beteiligung einer Kapitalgesellschaft.....	154
Abbildung D-10: Entgeltliche Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils an eine natürliche Person.....	212
Abbildung D-11: Entgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft.....	215
Abbildung D-12: Entgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person mit disquotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	220
Abbildung D-13: Entgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine Kapitalgesellschaft mit disquotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	222
Abbildung D-14: Entgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person mit disquotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.....	226
Abbildung E-1: Einbringung nach § 20 UmwStG.....	240
Abbildung E-2: Einbringung gemäß § 24 UmwStG.....	245
Abbildung E-3: Einbringungsgewinn I nach dem UmwStG.....	246
Abbildung E-4: Einbringungsgewinn II nach dem UmwStG.....	247

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesfinanzministerium
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt
Bspw.	beispielsweise
BT	Bundestag
Bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
Drucks.	Drucksache
DSJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ErbBstg	Erbfolgebesteuerung (Zeitschrift)
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
ESTB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStG	Einkommenssteuergesetz

ESTdV	Einkommensteuereinführungsverordnung
Et al.	Et alii/et aliae/et alia (lat.)
EU	Europäische Union
EUR	EURO
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
FinArch	Finanz Archiv (Zeitschrift)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
FR	Finanz Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheiten
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat des BFH
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinn
IFRS	International Financial Reporting Standards
i.S.d.	im Sinn der/des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.w.S.	im weiteren Sinn
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	litera
m.E.	meines Erachtens nach
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
REStG	Reichseinkommensteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
Stbg.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz 2001
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
z. B.	zum Beispiel
zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
z.T.	zum Teil
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht