

Umstrukturierungen von Personengesellschaften unter der Betrachtung der Gesamtplanrechtsprechung

Bachelorarbeit, vorgelegt von Maxim Andres

Angefertigt im Studiengang LL.B.
an der Fachhochschule Bielefeld,
Fachbereich Wirtschaft und Gesundheit,
Wintersemester 2011/12

Erstprüfer: Dr. Volker Kreft
Zweitprüfer: Prof. Dr. Eginhard Werner

Bielefelder Schriften zur wirtschaftsrechtlichen Praxis

herausgegeben vom
Fachbereich Wirtschaft und Gesundheit
der Fachhochschule Bielefeld
Prof. Dr. Axel Benning

Band 23

Maxim Andres

**Umstrukturierungen von Personengesellschaften
unter der Betrachtung der Gesamtplanrechtsprechung**

Shaker Verlag
Aachen 2012

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.

Copyright Shaker Verlag 2012

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

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-1521-8

ISSN 1860-3882

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 des Herausgebers

Der Verbundstudiengang Wirtschaftsrecht am Fachbereich Wirtschaft und Gesundheit der Fachhochschule Bielefeld orientiert sich maßgeblich an den Anforderungen der Praxis. Dabei werden betriebswirtschaftliche und juristische Inhalte kombiniert. Kennzeichnend für diesen Studiengang sind die internationale Ausrichtung und die intensive Ausbildung in der Vertragsgestaltung.

Die vorliegende Schriftenreihe ist ins Leben gerufen worden, um den Austausch zwischen der Hochschule einerseits und der Praxis andererseits zu intensivieren. Darüber hinaus soll Studierenden, die eine exzellente Bachelorarbeit verfasst haben, eine Möglichkeit geboten werden, ihre innovativen und kreativen Gedanken einer breiteren Öffentlichkeit mitzuteilen. Schließlich möchte sich der Fachbereich mit der Schriftenreihe auch für die besonders hervorragenden Leistungen der Studierenden bedanken und kommende Generationen motivieren, ihr Studium ebenfalls mit guten Leistungen abzuschließen.

Die Arbeit von Maxim Andres wurde von Herrn Dr. Volker Kreft als Erstgutachter und von Herrn Prof. Dr. Eginhard Werner als Zweitgutachter betreut.

Bielefeld, im November 2012

Prof. Dr. Axel Benning
Herausgeber

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
A. Einleitung	1
B. Die Gesamtplanfigur	3
I. Grundlagen des Argumentationsmusters der Gesamtplanfigur	4
1. Zusammenhänge mit § 41 Abs. 2 AO – Scheingeschäfte	4
2. Zusammenhänge mit § 42 AO – Gestaltungsmissbrauch.....	5
3. Gesamtplan und die teleologische Auslegung von steuerrechtlichen Vorschriften	7
4. Gesamtplan und die wirtschaftliche Betrachtungsweise	8
II. Tatbestandsmerkmale der Gesamtplanfigur	9
1. Verfolgung des Gesamtplanziels in beherrschbaren Teilschritten	10
a) Teilschritte eines Gesamtplans.....	10
aa) Ausweich- und Korrekturgeschäfte	10
bb) Aneinandergereihte Teilakte	11
cc) Nur ein Schritt.....	11
b) Die fehlende wirtschaftliche Bedeutung der Teilschritte	11
c) Die Beherrschbarkeit der Teilschritte.....	12
d) Der zeitliche Zusammenhang der Teilschritte.....	13
2. Vorhergehendes einheitliches Konzept des Gesamtplans.....	15
a) Einheitliche Planung bzw. einheitliches Konzept	16
b) Vorhergehende einheitliche Planung bzw. einheitliches Konzept.....	16
c) Endziel umfassende einheitliche Planung bzw. einheitliches Konzept	17
3. Erfolgseintritt des Gesamtplanziels.....	17
4. Konsequenzen der Gesamtplanfigur	18
III. Eigene Wertung.....	18
C. Potenzielle Anwendungsfälle der Gesamtplanrechtsprechung im Bereich der Unternehmensumstrukturierung	20
I. Anwendung der Gesamtplanfigur i. R. d. §§ 16, 34 EStG.....	20
1. Steuerermäßigungen gem. §§ 16, 34 EStG im Rahmen der Veräußerung bzw. Betriebsaufgabe.....	21
a) Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	21
b) Die Tarifvergünstigung nach § 34 EStG	22
2. Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der entgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern	23
a) Funktional-quantitative Betrachtungsweise	23
b) Mitunternehmeranteil und das wesentliche Sonderbetriebsvermögen.....	24
c) Nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen.....	25

3.	BFH zu der Buchwertausgliederung von einzelnen Wirtschaftsgütern vor der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	25
a)	Ausgliederung der Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen	26
b)	Ausgliederung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen	27
4.	BFH: keine Anwendung der Gesamtplanfigur im Zusammenhang mit der Buchwertausgliederung von Sachgesamtheiten vor der Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG	28
5.	BFH: die positive Anwendung des Gesamtplans i. R. d. §§ 16, 34 EStG	29
6.	Eigene Wertung	30
II.	Anwendung der Gesamtplanfigur i. R. d. BW-Fortführungsnormen für Sachgesamtheiten: Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG	33
1.	Die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten gem. § 6 Abs. 3 EStG	34
a)	Anwendungsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG	34
b)	Gesetzlich zulässige Ausnahmen gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	35
2.	Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern – funktionale Betrachtungsweise	35
3.	Gestaltungsversuche in der Praxis: das Ausgliederungsmodell und die vorweggenommene Erbfolge	36
4.	Auffassung der Finanzverwaltung zu der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit SBV sowie Anteilen von Mitunternehmeranteilen mit SBV	37
a)	Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	37
b)	Quotale Übertragung eines Mitunternehmeranteils und eines Teils des Sonderbetriebsvermögens	38
aa)	Unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	39
bb)	Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	39
5.	Kritische Stimmen in der Literatur zu der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung	39
6.	Rechtsprechung des BFH zu Ungunsten des Steuerpflichtigen	40
7.	Rechtsprechung des FG Münster zu Gunsten des Steuerpflichtigen	42
8.	Eigene Wertung	43
III.	Anwendung der Gesamtplanfigur i. R. d. BW-Fortführungsnormen für Sachgesamtheiten: Anwendungsbereich der §§ 20, 24 UmwStG	45
1.	Paragraf 20 UmwStG: Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	45
2.	Paragraf 24 UmwStG: Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	46
3.	Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der Einbringung von Betriebsvermögen gem. §§ 20, 24 UmwStG – funktionale Betrachtungsweise	47
a)	Der I. Senat des BFH zu der Wesentlichkeit der Anteile an der Komplementär-GmbH	48
b)	Literaturmeinung zu der Auffassung des I. Senats und der Wesentlichkeit der Anteile an der Komplementär-GmbH	49
4.	Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter im Vorfeld der Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG	50
a)	Auffassung der Finanzverwaltung	51

b)	Divergenzen innerhalb des BFH: Sind die für die §§ 16, 34 EStG entwickelten Rechtsgrundsätze auch im Rahmen der §§ 20, 24 UmwStG anzuwenden?	51
c)	Literaturmeinung: Sind die für die §§ 16, 34 EStG entwickelten Rechtsgrundsätze auch im Rahmen der §§ 20, 24 UmwStG anzuwenden?	52
d)	FG Münster 20. 10. 2009: die Ausgliederung von einzelnen Wirtschaftsgütern unter der Aufdeckung der stillen Reserven	53
5.	Eigene Wertung	54
IV.	Anwendung der Gesamtplanfigur i. R. d. BW-Fortführungsnormen für einzelne Wirtschaftsgüter: Anwendungsbereich § 6 Abs. 5 EStG	57
1.	Paragraf 6 Abs. 5 EStG: Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	58
2.	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft	59
a)	Divergierende Rechtsprechung	60
aa)	Rechtsauffassung des I. Senats BFH – 25. 11. 2009 I R 72/08	61
bb)	Rechtsauffassung des IV. Senats BFH – 15.04.2010 IV B 105/09	62
b)	Ausweichstrategie	63
c)	Auffassung der Finanzverwaltung	64
d)	Auffassung in der Literatur	64
3.	Eigene Wertung	65
D.	Fazit	68
Anhang	.....	LXX
Literaturverzeichnis	.....	LXXXVIII
Gerichtsentscheidungen - Bundesfinanzhof	.....	XCV
Gerichtsentscheidungen - Finanzgerichte	.....	XCVII
Verwaltungsanweisungen	.....	XCVIII

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Ausweichstrategie	LXXVII
Abbildung 2: Ausgliederungsmodell vor Veräußerung	LXXXIII
Abbildung 3: Ausgliederungsmodell vor unentgeltlicher Übertragung einer Sachgesamtheit gem. § 6 Abs. 3 EStG	LXXXIV
Abbildung 4: Ausgliederungsmodell vor Einbringung gem. § 20 UmwStG.....	LXXXV

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BW	Buchwert
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
Ebd.	Ebenda
ESTB	Der Ertrag-Steuer-Berater
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GrS	Großes Senat
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. R. d.	im Rahmen der

i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
m. E.	meines Erachtens
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.	und
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	von/vom
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZSteu	Zeitschrift für Steuern und Recht