



Christoph Koch

Gewinnrealisierungen
anlässlich der unentgeltlichen
Übertragung betrieblicher
Einheiten

unter besonderer Berücksichtigung
des Geschäftswerts



PETER LANG

Inhalt

Problemstellung, Gang der Untersuchung	1
Erster Teil: Grundlagen	5
§ 1: Grundlegende Begriffe und Grundsätze der Gewinnrealisierung im Steuerrecht.....	5
I. Begrifflichkeiten: Unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten	5
1. Betriebliche Einheiten.....	5
a. Betrieb.....	6
b. Teilbetrieb.....	7
c. Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen.....	7
d. Mitunternehmeranteil und Teil eines Mitunternehmeranteils	9
e. Besonderheiten bei Mitunternehmeranteilen und Sonderbetriebsvermögen.....	10
aa. Sonderbetriebsvermögen bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen	10
bb. Quotenkongruente Übertragung bei Teilen von Mitunternehmeranteilen	12
cc. Regelung der §§ 16 Abs. 3 S. 1 2. Alt, 6 Abs. 3 S. 2 EStG.....	13
dd. Übertragung des Betriebs durch die Mitunternehmerschaft.....	14
2. Unentgeltliche Übertragung.....	15
II. Grundsätze der Gewinnrealisierung im Steuerrecht.....	16
1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Realisationsprinzip....	17
2. Entstrickungsprinzip, Subjektsteuerprinzip und Ersatzrealisierungstatbestände	17
3. Der Tatbestand der Entnahme (Überblick).....	20
4. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe (Überblick)	23
5. Die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (Überblick).....	26
6. Gemeiner Wert und Teilwert	27
§ 2: Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen betrieblicher Einheiten ohne Berücksichtigung der spezialgesetzlichen Regelungen.....	31

I.	Unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben	31
1.	Die Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs als Betriebsaufgabe	31
2.	Die Unentgeltliche Übertragung als Entnahme	36
a.	Keine Herauslösung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	36
b.	Entnahme aufgrund der Unentgeltlichkeit der Übertragung	37
3.	Unentgeltliche Übertragung von Teilbetrieben	39
4.	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen.....	39
II.	Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen	40
III.	Unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils.....	41
1.	Frühere Diskussion: Behandlung des Teils eines Mitunternehmeranteils i.R.d. §§ 6 Abs. 3, 16 Abs. 1 EStG.....	42
a.	Gleichstellung i.R.d. Veräußerungsfälle des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F.	42
b.	Übertragbarkeit auf die unentgeltliche Übertragung	43
2.	Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils als Entnahme.....	45
a.	Entnahme von Betriebsvermögen.....	45
aa.	Bilanzbündeltheorie	46
bb.	Einheitsbetrachtung und „partielle Steuerrechtssubjektivität“ der Personengesellschaften	47
cc.	Einschränkungen durch Rechtsprechung und Rechtslehre.....	48
dd.	Stellungnahme	49
b.	Entnahme alleine aufgrund der unentgeltlichen Übertragung....	51
c.	Entnahme aus einem „Sonderbetrieb“ des Mitunternehmers	51
d.	Mitunternehmeranteile, die im Rahmen eines eigenen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen gehalten werden.....	53
e.	Zwischenergebnis	54
3.	Unentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils als Aufgabe desselben	55
4.	Zurückbehaltung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen.....	55

IV. Zwischenergebnis	57
1. Systematische Einordnung der Aufgabetatbestände bei entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen	57
2. Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer und Bedeutung für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....	58
3. Konstitutive Bedeutung der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils...	59
§ 3: Handelsbilanzielle Behandlung	61
I. Allgemeines	61
II. Unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben	62
1. Behandlung beim Übertragenden	62
2. Behandlung beim Übernehmer	63
a. Übernahme in ein bestehendes Handelsgewerbe.....	64
b. Fortführung als neues Handelsgewerbe.....	66
c. Erbfall.....	66
3. Teilentgeltlicher Erwerb	67
III. Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilen von Mitunternehmeranteilen	68
1. Bilanz der Gesellschaft	68
2. Behandlung bei Übertragendem und Übernehmendem.....	69
IV. Zusammenfassung	70
Zweiter Teil: Die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG	71
§ 4: Einordnung und Anwendungsbereich	71
I. Einordnung der Regelung des § 6 Abs. 3 EStG	71
II. Anwendungsbereich	72
1. Übertragung betrieblicher Einheiten durch eine Kapitalgesellschaft	72
a. Verdeckte Gewinnausschüttung durch eine Kapitalgesellschaft	72
b. Übertragung betrieblicher Einheiten durch eine Kapitalgesellschaft, die keine verdeckte Gewinnausschüttung ist.....	75
2. Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft	76
a. Rechtsprechung und herrschende Meinung: Keine Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG.....	76

b.	Verdeckte Sacheinlage als unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG	78
c.	Verdeckte Einlage als entgeltliche Übertragung	79
3.	Unentgeltliche Übertragungen auf eine Kapitalgesellschaft, die keine verdeckte Einlage darstellen.....	82
4.	Unentgeltliche Übertragung auf eine Personengesellschaft / Mit- unternehmerschaft	82
III.	Anwendung auf alle Gewinneinkunftsarten und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	84
§ 5:	Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben.....	85
I.	Buchwertfortführung und (Teil-)Betriebsaufgabe nach allgemeinen Grundsätzen	85
1.	Buchwertfortführung bei Übertragung aller funktional wesent- lichen Betriebsgrundlagen.....	85
2.	Betriebsaufgabe bei Zurückbehaltung funktional wesentlichen Betriebsvermögens.....	88
II.	Überführung der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen des Übertragenden.....	90
1.	Entnahme oder Betriebsaufgabe	90
2.	Konkurrenzverhältnis zwischen § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 S. 7 EStG	95
III.	Bedeutung der sogenannten „Gesamtplanrechtsprechung“	96
1.	Übertragung in mehreren Schritten.....	96
2.	Herauslösung einzelner Wirtschaftsgüter vor der Übertragung	98
3.	Rückübertragung einzelner Wirtschaftsgüter durch den Erwerber ..	101
IV.	Übertragung eines Betriebs durch eine Mitunternehmerschaft.....	102
V.	Ansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter beim Erwerber	105
§ 6:	Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....	109
I.	Buchwertfortführung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach allgemeinen Grundsätzen	109
1.	Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen	109
2.	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen.....	110
a.	Grundsatz: Aufgabe des Mitunternehmeranteils	110

b.	Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes (Sonder-) Betriebsvermögen	111
aa.	Buchwertfortführung aufgrund einer Kombination der §§ 6 Abs. 5 S. 3, 6 Abs. 3 S. 1 Halbs. 1 EStG	111
bb.	Einschlägiger Gewinnausweistatbestand	112
c.	„Gesamtplanrechtsprechung“, insbesondere Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen	114
d.	Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen	117
II.	Sonderfall Erbschaft bei qualifizierter Nachfolgeklausel	119
III.	Berechnung des Aufgabegewinns	124
1.	Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur	125
2.	Eigene Würdigung	128
a.	Gesellschaftsanteile als Wirtschaftsgüter	128
b.	Bezugsobjekt „Betrieb“	129
IV.	Steuerbilanzielle Behandlung beim Erwerber	132
	§ 7: Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen	135
I.	Übertragung des gesamten Teilanteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 Halbs. 2	
2.	Alt. EStG	135
1.	Quotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens	136
2.	Übertragung nur auf natürliche Personen	137
II.	Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen	138
1.	Erhalt des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft	139
2.	Sperrfrist	140
3.	Behaltefrist für das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen?	143
III.	Überquotale und unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	143
IV.	Gewinnrealisierung bei Teilanteilsübertragungen	145
1.	Entnahme durch Übertragung des Teilanteils	146
2.	Aufgabe eines Teilmitunternehmeranteils	148
a.	Stellungnahmen im Schrifttum	148
b.	Eigene Ansicht	149

c.	Berechnung des Aufgabegewinns.....	153
3.	Einordnung der denkbaren Konstellationen	154
a.	Herauslösung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens im Zusammenhang mit der Teilanteilsübertragung	154
b.	Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	155
c.	Übertragung auf einen nicht begünstigten Rechtsträger.....	157
V.	Behandlung beim Erwerber.....	158
	§ 8 Zwischenergebnis, Ausblick	159
I.	Zwischenergebnis	159
II.	Ausblick.....	159
	Dritter Teil: Aufdeckung auch des Geschäftswerts?	161
	§ 9: Der Geschäftswert (Überblick).....	161
I.	Der Begriff des Geschäftswerts.....	161
II.	Behandlung des Geschäftswerts in Handels- und Steuerbilanz	163
1.	Der Geschäftswert in der Handelsbilanz	164
2.	Der Geschäftswert in der Steuerbilanz	165
III.	Ermittlung der Höhe des Geschäftswerts	166
1.	Ermittlung des Geschäftswerts anlässlich einer Unternehmens- übernahme gegen Entgelt.....	167
2.	Weitere Methoden zur Geschäftswertsermittlung	167
	§ 10: Der Geschäftswert als Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut ..	171
I.	Der Geschäftswert als Vermögensgegenstand im Sinne des HGB.....	171
II.	Der Geschäftswert als Wirtschaftsgut im Sinne des EStG.....	172
1.	Die Rechtsprechung des BFH.....	172
2.	Stellungnahmen in der Rechtslehre	174
III.	Eigene Würdigung unter Berücksichtigung der Bedeutung für die vorliegende Untersuchung.....	175
	§ 11: Aufdeckung des Geschäftswerts im Rahmen von Aufgabe- gewinnen im Umfeld des § 6 Abs. 3 EStG	179
I.	Generelle Bedeutung des Geschäftswerts im Rahmen der Aufgabegewinnermittlung.....	180

II. Das Schicksal des Geschäftswerts in anderen, vergleichbaren Konstellationen	181
1. Der Regelfall der Betriebsaufgabe	181
2. Betriebsaufgabe anlässlich der Verpachtung des Betriebs	182
a. Problemstellung	182
b. Frühere Rechtsprechung des BFH	183
c. Alternative Lösungsansätze	184
aa. Erfassung des Geschäftswerts im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe	184
bb. Untergang des Geschäftswerts	185
d. Bestätigung der früheren Rechtsprechung durch BFH und h.L.	185
e. Weitere Konstellationen	186
3. Realteilung einer Mitunternehmerschaft	187
a. Steuerliche Behandlung der Realteilung (Überblick)	187
b. Ansatz des Geschäftswerts anlässlich einer Realteilung	189
aa. Realteilung nach früherer Rechtslage	189
bb. Realteilung nach § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG i.d.F. des UntStFG	190
4. Betriebsverlagerung ins Ausland als Betriebsaufgabe	192
a. Bisherige Beurteilung vor der Neuregelung durch das SStEG	192
b. Rechtslage nach den §§ 4 Abs. 1 S. 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Halbs. 2 EStG in der Fassung des SStEG	194
5. Verdeckte Einlage eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft	195
6. Schicksal des Geschäftswerts bei einer Betriebsaufspaltung	197
a. Verdeckte Einlage und Entnahme eines Geschäftswerts	198
b. Zuordnung des Geschäftswerts zu Besitz- oder Betriebsgesellschaft	199
7. Liquidations- und Wegzugsbesteuerung nach dem KStG	202
a. Liquidation einer Körperschaft	202
b. Betriebsverlagerung ins Ausland	203

8.	Wahlrechte nach §§ 3 Abs. 1 S. 1, 11 Abs. 1 S. 1, 20 Abs. 2 S. 1, 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG.....	204
9.	Zusammenfassung.....	205
III.	Der Ansatz des Geschäftswerts bei gewinnrealisierenden unentgeltlichen Übertragungen von Betrieben und Teilbetrieben im Umfeld des § 6 Abs. 3 EStG.....	205
1.	Schicksal des Geschäftswerts bei der Betriebsaufgabe in tatsächlicher Hinsicht.....	206
a.	Abhängigkeit des Geschäftswerts vom „Betrieb“ und vom „Unternehmen“	206
b.	Beispielhafte Darstellung an gewinnrealisierenden unentgeltlichen Übertragungen betrieblicher Einheiten	209
c.	Verhältnis des im übertragenen Unternehmen vorhandenen Geschäftswerts zu dem Geschäftswert des bisher bestehenden Betriebs.....	211
d.	Zusammenfassung.....	212
2.	Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 EStG.....	213
3.	Das Argument der „fehlenden Privatisierbarkeit“ des Geschäftswerts	214
4.	Berücksichtigung der Besonderheiten des Geschäftswerts bei der Ermittlung eines Aufgabegewinns	216
a.	Der Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 7 EStG: Ansatz mit dem gemeinen Wert	216
b.	Möglichkeit einer erweiternden Auslegung.....	218
c.	Das Spannungsverhältnis zwischen § 6 Abs. 3 EStG und dem Tatbestand der Betriebsaufgabe	220
5.	Fehlende Rechtfertigung der Anwendung eines Ersatzrealisationstatbestandes wegen des Charakters des Geschäftswerts als reinem Zukunftswert.....	222
a.	Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Grundlage eines Steuerzugriffs.....	222
b.	Struktur der Gewinnermittlung, Ersatzrealisationstatbestände	224
c.	Geschäftswert als reiner Zukunftswert.....	225
d.	Rückschluss auf den Charakter des Geschäftswerts als Wirtschaftsgut	226

6. Geltung dieser Grundsätze für originären wie derivativen Geschäftswert.....	226
7. Zusammenfassung.....	227
IV. Der Ansatz des Geschäftswerts bei gewinnrealisierenden unentgelt- lichen Übertragungen von Mitunternehmeranteilen und Teilen von Mitunternehmeranteilen im Umfeld des § 6 Abs. 3 EStG	228
1. Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....	228
2. Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen	229
V. Zwischenergebnis	231
Fazit	233
Literaturverzeichnis	239