

Ertragssteuerliche Konsequenzen von M&A Transaktionen bei Personengesellschaften. Eine Betrachtung der Veräußerungsseite

Bearbeitet von
Philipp A. Schulze

Erstauflage 2016. Taschenbuch. 92 S. Paperback

ISBN 978 3 95485 335 9

Format (B x L): 15,5 x 22 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und Steuern, Investitionszulage](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel: I. Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils:

Seit dem VZ 2002 gilt § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nur noch für den Verkauf des gesamten Mitunternehmeranteils. Nach § 16 Abs. 1 S. 2 EStG stellen nur anteilige Veräußerungen einen steuerlich nicht begünstigten laufenden Gewinn dar.

1. Tatbestandsvoraussetzungen nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:

Korrespondierend zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, der die originär gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft normiert, normiert § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, dass auch durch die Veräußerung von Anteilen einer solchen Mitunternehmerschaft gewerbliche Einkünfte „erzielt“ werden. Somit liegt eine Mitunternehmeranteilsveräußerung vor, wenn der Veräußerer als Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (a) seinen gesamten gewerblichen Mitunternehmeranteil [(b), (c)] gegen Zahlung eines Entgelts (d) verkauft.

a) Person des Veräußerers: Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:

§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nennt als Veräußerer explizit den Mitunternehmer und verweist hierzu durch einen Klammerzusatz auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Daher ist der Begriff des Gesellschafters nicht im zivilrechtlichen Sinn zu verstehen, sondern nach den steuerrechtlichen Maßstäben des § 15 EStG. Verkäufer einer Personengesellschaft i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG kann nur sein wer die steuerrechtliche Mitunternehmerstellung i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG innehat. Die zivil-rechtliche Gesellschafterstellung ist hierfür grds. erforderlich.

Ausnahmsweise ist sie aber entbehrlich, wenn dem wirtschaftlichen Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Gesellschaftsanteil zusteht, denn gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist ein Wirtschaftsgut demjenigen zuzurechnen, der die tatsächliche Herrschaft darüber aus-übt.

Die beiden zentralen Charakteristika des Typus des Mitunternehmers sind nach h. L. und ständiger Rechtsprechung, dass er nach dem Gesamtbild der Verhältnisse „zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und ein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt.“ Mitunternehmerinitiative erfordert eine Beteiligung am unternehmerischen Entscheidungsprozess, wie sie z. B. Geschäftsführern obliegt. Dem Mitunternehmerrisiko setzt sich aus, wer in mit einem Unternehmer vergleichbarer Weise am Erfolg und Misserfolg des Unternehmens teilnimmt, d. h. er muss bei Ausscheiden aus der Gesellschaft oder ihrer Auflösung an den stillen Reserven des Unternehmens partizipieren – im positiven, wie auch negativen Sinn. Wegen der ausdrücklichen Nennung der KG-Gesellschafter in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG konnte der BFH keine höheren Ansprüche an die Mitunternehmerstellung erheben als die Kommanditistenstellung nach §§ 161 – 177a HGB. Gesellschafter sind daher Mitunternehmer, sofern ihre Rechte und Pflichten als Mindestmaß die Stellung eines Kommanditisten erreichen. Eine nur sehr kurze Zugehörigkeitsdauer könnte bei der Beurteilung der Mitunternehmerstellung problematisch sein, wenn es eine Ausübung von Gesellschaftsrechten oder aber auch die Beteiligung an den stillen Reserven verhindert. Dies

muss jedoch im Einzelfall im Detail entschieden werden und stellt keinen hinreichenden Beweis gegen die Mitunternehmerinitiative dar. Dennoch sollte selbst eine nur zeitige Zugehörigkeit nicht voraussetzungsschädlich i. R. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sein.

Es ist ebenfalls unerheblich, ob die Person des Veräußerers unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, deren Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip zu versteuern sind, erfüllen auch Veräußerungen von ausländischen Mitunternehmeranteilen den Tatbestand des § 16 EStG. Ein beschränkt steuerpflichtiger Steuerausländer erzielt aufgrund einer inländischen Betriebsstätte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Das deutsche Besteuerungsrecht erstreckt sich also nicht nur auf den laufenden Gewinn, sondern auch auf Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Betriebsstätte. Somit fällt u. a. auch der Veräußerungsgewinn der Mitunternehmerbeteiligung des beschränkt Steuerpflichtigen unter die inländische Besteuerung.

b) Veräußerungsgegenstand: gewerblicher Mitunternehmeranteil:

Ein Mitunternehmer muss seinen gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft veräußern. Das können zum einen Anteile an einer originär gewerblichen KG, OHG oder GbR sein. Aber auch Anteile an einer gewerblich infizierten Personengesellschaft, bei denen teilgewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu vollumfänglich gewerblichen Einkünften führen oder an einer Personen-gesellschaft ohne gewerbliche Tätigkeit, bei der die persönlich haftenden Gesellschafter ausschließlich juristische Personen sind und die Gesellschaft daher gewerblich geprägte Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erzielt, zählen zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Des Weiteren gehören hierzu auch die mitunternehmerische Innengesellschaft, wie die atypisch stille Gesellschaft und Gesellschafter einer „anderen Gesellschaft“ i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 1 EStG. Der Mitunternehmeranteil umfasst zum einen das anteilige Eigentum an den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und zum anderen – nach ständiger BFH Judikatur und h. L. – auch das gesamte Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers. Eine Unterscheidung zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II hat für § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG keine Relevanz. Für eine Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil sprechen insb. der Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowie der des Rechtsinstitutes `Sonderbetriebsvermögen`, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer soweit gleichzustellen, wie es die gesetzlichen Vorschriften erlauben. Der Einzelunternehmer verfügt über kein Sonderbetriebsvermögen, denn diese Wirtschaftsgüter wären bei ihm notwendiges Betriebsvermögen.

c) Veräußerung als entgeltliche Eigentumsübertragung:

Das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung wird in § 16 nicht genauer erläutert. Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG erfordert eine entgeltliche Eigentumsübertragung, wobei nicht die zivilrechtliche Übertragung entscheidend ist, sondern auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 39 AO abzustellen ist. Problematisch könnte dies sein, wenn ein Mitunternehmer bspw.

zivilrechtlich zwar seinen Anteil an den Erwerber abtritt, aber weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bleibt, wodurch der Tatbestand des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllt wäre. Die Voraussetzung der Entgeltlichkeit für Veräußerungen i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG ergibt sich aus § 16 Abs. 2 S. 1 EStG, der die Ermittlung des Veräußerungsgewinns normiert. Des Weiteren ergibt sie sich aus dem Sinn und Zweck des § 16 Abs. 1 EStG, der nämlich gerade als Begünstigungsvoraussetzung die Aufdeckung stiller Reserven vom laufenden Gewinn abgrenzen soll. Damit die Übertragung von Mitunternehmeranteilen als Betriebsveräußerung i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG qualifiziert werden kann, müsste sie daher entgeltlich oder teilentgeltlich erfolgen. Das Entgelt kann mit einer einmaligen Zahlung (i) bewirkt werden oder durch wiederkehrende Bezüge (ii) erfolgen.

Allerdings ist auch eine unentgeltliche Übertragung denkbar, bspw. im Erbfall. Bei einer OHG oder KG führt der Tod eines Gesellschafters nach § 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB nicht zur Auflösung der Gesellschaft, die § 727 Abs. 1 BGB für eine GbR ohne Fortsetzungsklausel anordnet. Das Vermögen des Erblassers geht durch Universalsukzession gem. § 1922 BGB auf den Erben bzw. die Erbengemeinschaft i. S. d. §§ 2032 – 2057a BGB über. Steuerrechtlich wird hierbei weder ein Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG noch ein Aufgabegewinn i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG realisiert, sondern die unentgeltliche Übertragung vollzieht sich nach § 6 Abs. 3 EStG bei Buchwertfortführung durch den Rechtsnachfolger. Gleiches gilt auch für eine unentgeltliche Übertragung i. R. d. vorweggenommenen Erbfolge unter Lebenden.