

**Strahl (Hrsg.)**

# **Steuerplanung und Unternehmensumstrukturierung**

**Gestaltungsanlässe – Gestaltungschancen – Lösungen**

Von

**Rudolf Stahl**

Rechtsanwalt Fachanwalt für  
Steuerrecht

**Thomas Carlé M.B.L.-HSG**

Rechtsanwalt Fachanwalt für  
Steuerrecht

**Dr. Ralf Demuth**

Rechtsanwalt Fachanwalt für  
Steuerrecht Steuerberater

**Dr. Martin Strahl**

Diplom-Kaufmann Steuerberater

**Dr. Claas Fuhrmann, LL.M.**

Rechtsanwalt Fachanwalt für  
Steuerrecht Steuerberater

**Dr. Mirko Wolfgang Brill**

Rechtsanwalt Fachanwalt für  
Steuerrecht Steuerberater

**Dr. Guido Bodden**

Rechtsanwalt Fachanwalt für  
Steuerrecht Steuerberater

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Vorwort</b> .....	5
<b>Bearbeiterverzeichnis</b> .....	7
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	17
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	25
<b>A. Unternehmensumstrukturierung vor vorweggenommener Erbfolge</b> .....	33
I. Einkommensteuer: Unentgeltliche Aufnahme von Familienangehörigen .....	33
1. Überblick über die Gestaltungsziele .....	33
2. Zurückbehaltung unwesentlicher und wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	39
3. Aufgabe der Gesamtplanannahme durch die Rechtsprechung .....	44
4. Gestaltungsoption Nießbrauch – quo vadis? .....	49
II. Nießbrauchslösungen .....	52
1. Ausgangslage .....	52
2. Zivilrechtliche Erwägungen .....	54
3. Erwägungen zum Steuerrecht .....	55
4. Vorbehaltsnießbrauch an Immobilien .....	56
a) Zivilrecht .....	56
b) Steuerliche Grundlagen .....	58
c) Problem- und Sonderfälle im Einkommensteuerrecht .....	59
d) Erbschaftsteuer .....	62
III. Versorgungsleistungen .....	63
1. Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen .....	63
2. Begünstigtes Vermögen .....	64
3. Finanzierbarkeit der Versorgungsleistungen .....	66
4. Übergeber und Übernehmer des Vermögens .....	67
5. Vereinbarungen und Durchführung .....	68
6. Vermögensumschichtungen und Vermögensübertragungen durch den Übernehmer .....	69

	Seite
IV. Familienpersonengesellschaften .....	70
1. Rechtlicher Rahmen .....	70
2. Gesellschaftsvertrag .....	71
3. Unentgeltliche Übertragungen .....	75
4. Beirat als Gestaltungsinstrument .....	77
V. Gestaltungen unter Verwendung von Stiftungen .....	80
1. Erwägungen zu Beginn der Unternehmensnachfolgeplanung ...	80
2. Grundsätzliches zur Gestaltung mit Stiftungen .....	82
a) Die Funktionen der Stiftung im Rahmen der Nachfolge- planung .....	82
b) Unselbständige und selbständige Stiftungen .....	83
c) Stiftungsaufsicht .....	86
d) Erhaltung des Stiftungsvermögens .....	89
3. Steuerrechtliche Fragestellungen .....	90
a) Steuerliche Behandlung der Vermögensausstattung .....	90
b) Laufende Besteuerung der Stiftungen .....	92
c) Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten .....	92
aa) Strenges Mittelverwendungsgebot .....	93
bb) Drittbegünstigungsverbot .....	95
cc) Verlustkompensationsverbot .....	96
4. Stiftungerrichtung von Todes wegen oder zu Lebzeiten? .....	96
5. Konkrete Gestaltungen mit Stiftungen .....	97
a) Unternehmensträgerstiftung .....	97
b) Beteiligungsträgerstiftung .....	99
c) Familienstiftung .....	102
d) Gemeinnützige Stiftung mit Förderung des Stifters (Kombinationsstiftung) .....	103
e) Doppelstiftung .....	104
aa) Die klassische Doppelstiftung .....	104
*bb) Alternative Ausgestaltungen .....	106
f) Stiftungs-GmbH .....	107
g) Stiftung & Co. KG .....	108

	Seite
<b>B. Unternehmensumstrukturierung vor Veräußerung</b> .....	111
I. Gewinn aus der Unternehmensveräußerung als wesentliches Element der Altersversorgung .....	111
1. Steuerliche Begünstigungen bei Unternehmensverkäufen .....	111
a) In Bezug auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften: §§ 16, 34 EStG .....	111
b) In Bezug auf Kapitalgesellschaften: §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG .....	112
2. Weitblick auf die steuergünstigste Unternehmens- und Gesellschafterstruktur im potenziellen Verkaufszeitpunkt .....	112
a) Ausreichender zeitlicher Vorlauf bei Umstrukturierung der Rechtsform vor Verkauf .....	114
b) Ausreichender zeitlicher Vorlauf bei Umstrukturierung im Bestand des Betriebsvermögens vor Verkauf .....	115
c) Ausreichender zeitlicher Vorlauf bei Umstrukturierung im Bestand der Gesellschafter vor Verkauf .....	115
d) Ausreichender zeitlicher Vorlauf bei Umstrukturierung im Bestand der Unternehmen vor Gesamtverkauf .....	116
II. Verkaufsunternehmen in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft .....	116
1. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG .....	117
a) Veräußerungs-/Aufgabegewinn i.S.v. § 16 EStG .....	117
aa) Verkauf/Aufgabe des ganzen Betriebs bzw. des gesamten Mitunternehmeranteils .....	118
bb) Übertragung/Überführung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	118
cc) Einheitlicher Vorgang .....	119
dd) Beendigung der bisherigen Tätigkeit .....	120
b) Außerordentlichkeit des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG .....	121
aa) Zusammengeballte Realisierung aller stillen Reserven ...	121
bb) Vollendung des 55. Lebensjahres oder dauernde Berufsunfähigkeit .....	123
cc) Inanspruchnahme nur einmal im Leben .....	124
dd) Inanspruchnahme nur für einen Veräußerungsgewinn ...	124
ee) Inanspruchnahme nur für einen Veräußerungsgewinn bis zur Höhe von 5 Mio. € .....	125

	Seite
ff) Keine Inanspruchnahme von § 6b EStG bzw. § 6c EStG .....	125
gg) Keine Inanspruchnahme von § 34a EStG .....	126
hh) Antrag .....	126
2. Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG im potenziellen Verkaufszeitpunkt nicht erfüllbar .....	126
a) Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft .....	126
b) Besteuerung des Veräußerungsgewinns im Teileinkünfteverfahren nur unter Beachtung der siebenjährigen Haltefrist des § 22 Abs. 1 UmwStG .....	127
3. Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG im potenziellen Verkaufszeitpunkt erfüllbar .....	127
a) Gefährdung der Tarifiermäßigung durch Umstrukturierungen im Bestand des Betriebsvermögens vor Verkauf .....	128
aa) Buchwertausgliederung wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter und Verkauf des verbliebenen Vermögens .....	129
bb) Buchwertausgliederung wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter und Verkauf des übernehmenden Vermögens .....	130
cc) Buchwertübertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils und Verkauf des verbliebenen Mitunternehmeranteils .....	130
dd) Buchwertausgliederung einer Sachgesamtheit (Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, 100 %-Kapitalgesellschaftsbeteiligung) und Verkauf des verbliebenen Vermögens .....	131
ee) Verkauf wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter an Dritte und Verkauf des verbliebenen Vermögens .....	132
ff) Verdeckte Einlage wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft und Verkauf des verbliebenen Vermögens .....	133
gg) Teilwert-Entnahme wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter ins Privatvermögen und Verkauf des verbliebenen Vermögens .....	133
hh) Buchwert-Entnahme wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter ins Privatvermögen und Verkauf des verbliebenen Vermögens .....	134
b) Optimierung der Tarifiermäßigung durch Umstrukturierungen im Gesellschafterbestand vor Verkauf .....	135

	Seite
III. Verkaufsunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ...	136
1. Grundsätzlich keine Veranlassung zum Rechtsformwechsel .....	136
2. Umwandlung in ein Personenunternehmen auf Veranlassung des Erwerbers .....	136
IV. Mehrere Verkaufsunternehmen .....	137
1. Einheitlich zu betrachtende Vorgänge = Entstehung eines Veräußerungsgewinns i.S.d. §§ 16, 34 EStG .....	137
2. Getrennt zu betrachtende Vorgänge = Entstehung mehrerer Veräußerungsgewinne i.S.d. §§ 16, 34 EStG .....	139
3. Umstrukturierungen zur Gewährleistung eines Veräußerungs- gewinns i.S.d. §§ 16, 34 EStG .....	139
V. Grunderwerbsteuer .....	139
1. Überblick .....	139
2. Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs. 2a GrEStG – Neuregelung durch das Steueränderungsgesetz 2015 .....	141
a) Unmittelbarer Gesellschafterwechsel .....	141
b) Mittelbarer Gesellschafterwechsel .....	142
3. Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesell- schaften .....	146
4. Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs. 3a GrEStG .....	147
VI. Pensionszusagen .....	149
1. Vorbemerkung: Zweistufige Prüfung der steuerrechtlichen Anerkennung einer Pensionszusage .....	149
2. Asset deal versus share deal – Grundsätzliche Unterschei- dung .....	151
a) Verkauf des Unternehmens durch Übertragung der Einzel- wirtschaftsgüter .....	153
b) Verkauf des Unternehmensträgers („share deal“) .....	154
3. Neue Erkenntnisse zu Abfindung und Verzicht .....	154
a) Verzicht .....	154
b) Abfindung .....	155
4. Übertragung der Pensionsverpflichtung auf eine Auffanggesell- schaft .....	158
a) Einzelrechtsübertragung der Pensionsverpflichtung auf eine Auffanggesellschaft .....	158
b) Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge .....	159

	Seite
5. Übertragung der Pensionsverpflichtung auf externe Versorgungsträger .....	163
a) Überbitok .....	163
b) Übertragung der Pensionsverpflichtung auf eine rückgedeckte Unterstützungskasse .....	163
c) Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds .....	165
6. Sonderproblem: Weiterbeschäftigung nach Veräußerung – Nebeneinander von Aktivbezügen und Versorgungsbezügen ...	166
<b>C. Unternehmensumstrukturierung vor Wegzug .....</b>	<b>169</b>
I. Ausgangslage .....	169
II. Einlage ins Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Mitunter- nehmerschaft als Gestaltungsweg .....	171
III. Formwechsel in eine Mitunternehmerschaft als Gestaltungsweg ...	174
<b>D. Unternehmensumstrukturierung zur Rechtsform-     optimierung .....</b>	<b>181</b>
I. Chancen und Probleme beim Weg in die GmbH & Co. KG .....	181
1. Einbringung und Formwechsel in eine Mitunternehmerschaft – Ausübung des Bewertungswahrechts .....	181
2. Einbringung in eine Mitunternehmerschaft – Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung .....	183
3. Neue Gestaltungsansätze nach Maßgabe des Steuer- änderungsgesetzes 2015 .....	188
II. Chancen und Probleme beim Weg in die GmbH .....	192
1. Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH .....	192
2. Gewährung sonstiger Gegenleistungen – Restriktionen durch das Steueränderungsgesetz 2015 .....	193
<b>E. Unternehmensumstrukturierung vor dem Hintergrund     der Ausweitung der Steuerpflicht für Streubesitzanteile ..</b>	<b>197</b>
<b>F. Unternehmensumstrukturierung zur Begrenzung von     Haftungsrisiken und zur Vermeidung der Steuer-     entstrickung .....</b>	<b>203</b>
I. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zur Haftungsbegrenzung ..	203
II. Sicherungsmaßnahmen in Fällen der Betriebsaufspaltung .....	205

	Seite
1. Ungewollte Beendigung der Betriebsaufspaltung durch Insolvenz .....	205
2. Beendigung der Betriebsaufspaltung – Vermeidung der Gewinnrealisierung .....	206
a) Einbringung des Besitzunternehmens in einen gewerblichen Rechtsträger .....	206
b) Wechsel in die Rechtsform einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG .....	207
c) Verschmelzung .....	207
d) Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft .....	208
e) Verschmelzung der Betriebs-GmbH auf das Besitzunternehmen .....	208
<b>G. Unternehmensumstrukturierung im Zuge von Auseinandersetzungen .....</b>	<b>211</b>
I. Zivilrecht .....	211
II. Realteilung .....	212
1. Grundsätze .....	212
2. Behandlung des Mandantenstamms bei Realteilung .....	217
3. Kein Übergang zur Bilanzierung .....	219
III. Sachwertabfindung .....	220
<b>H. Weitere Gestaltungsempfehlungen vor dem Hintergrund aktueller Gesetzesänderungen .....</b>	<b>225</b>
I. Investitionsabzugsbetrag .....	225
II. Grunderwerbsteuer bei mittelbarem Anteilseignerwechsel .....	227
III. Bilanzpolitik im Hinblick auf die Prüfungs- und Publizitätspflicht ....	229
1. Ausweis der Umsatzerlöse .....	230
2. Bilanzpolitische Maßnahmen .....	232
3. Kleinstkapitalgesellschaften .....	234
4. Befreiung von der Prüfung und Veröffentlichung .....	235
5. Abschreibungszeitraum für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens .....	237
IV. Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts .....	238
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>241</b>