

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Unternehmenssteuerrecht 2020

Teil C: Laufende Besteuerung

II. Querschnittsdarstellungen

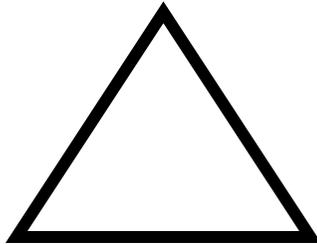
2. Unternehmensverbindungen

Dr. Paul Richard Gottschalk
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
und Fachberater für Internationales Steuerrecht
Saarbrücken

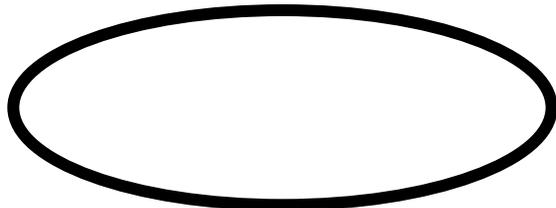
- A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN
- B WICHTIGE PROBLEMFELDER
- C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG
- D BETRIEBSAUFSPALTUNG

A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

I. LEGENDE



= natürliche Person



= Personengesellschaft

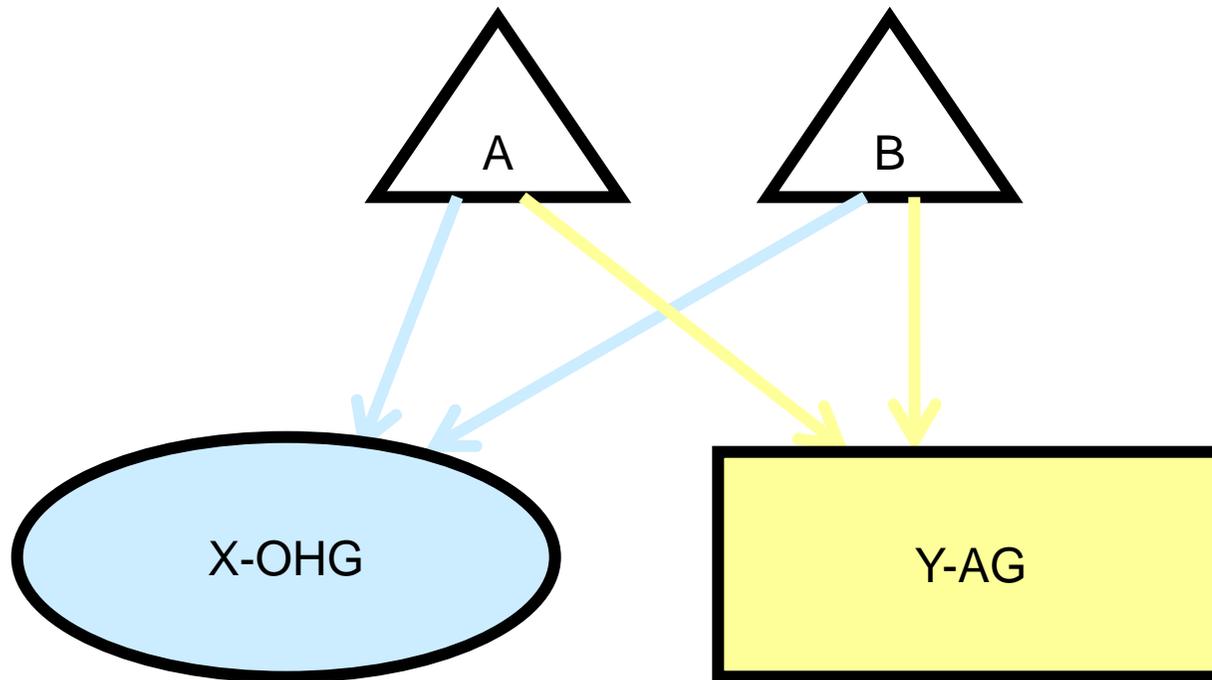


= Kapitalgesellschaft

A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

II. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

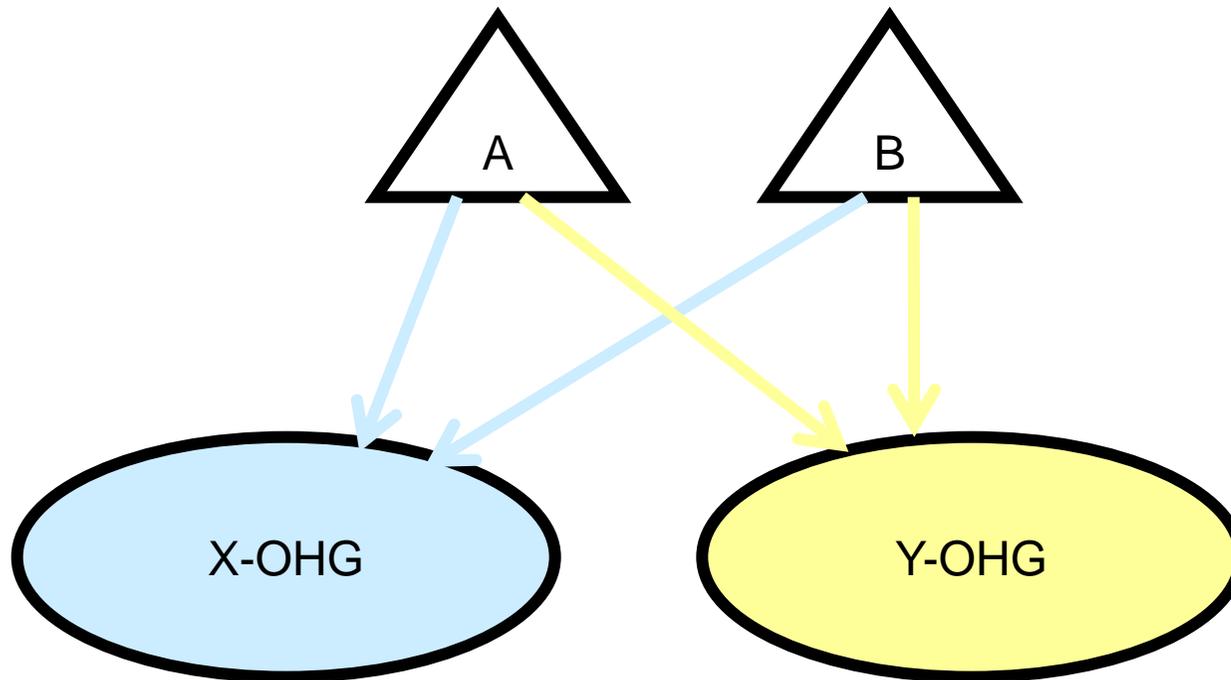
1. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

II. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

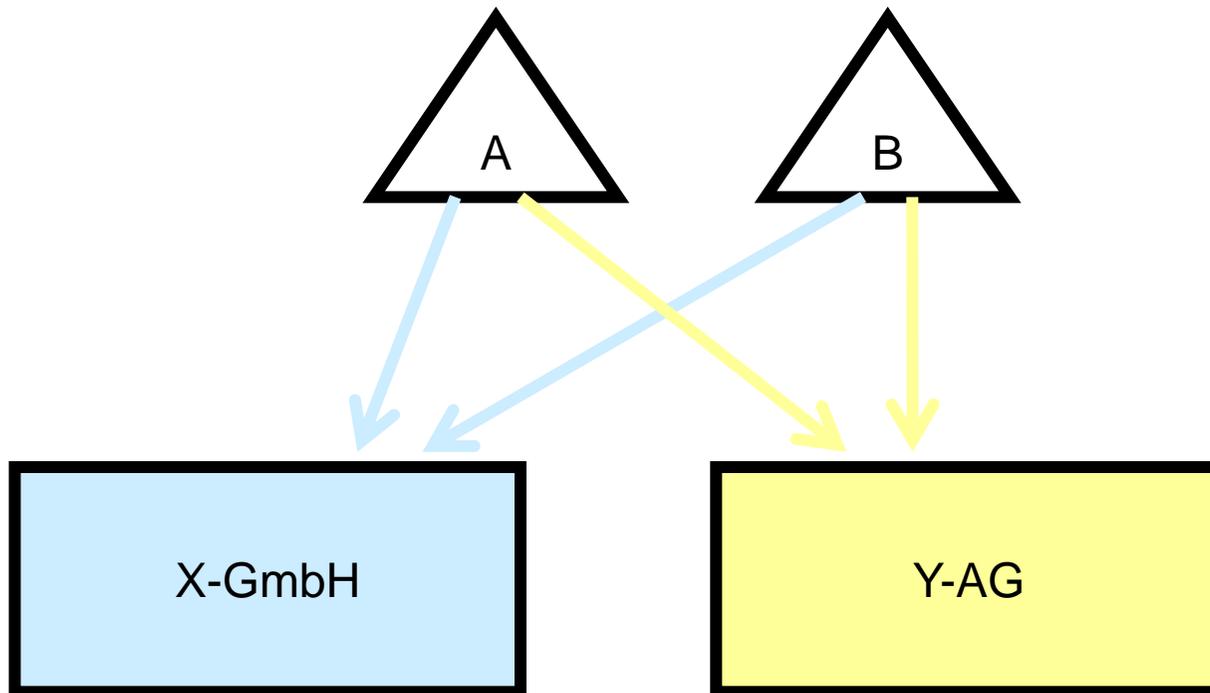
2. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

II. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

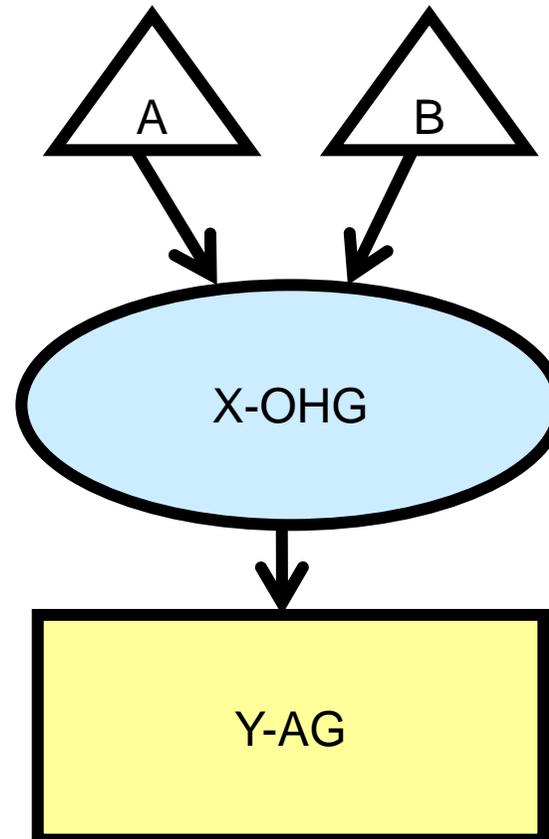
3. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

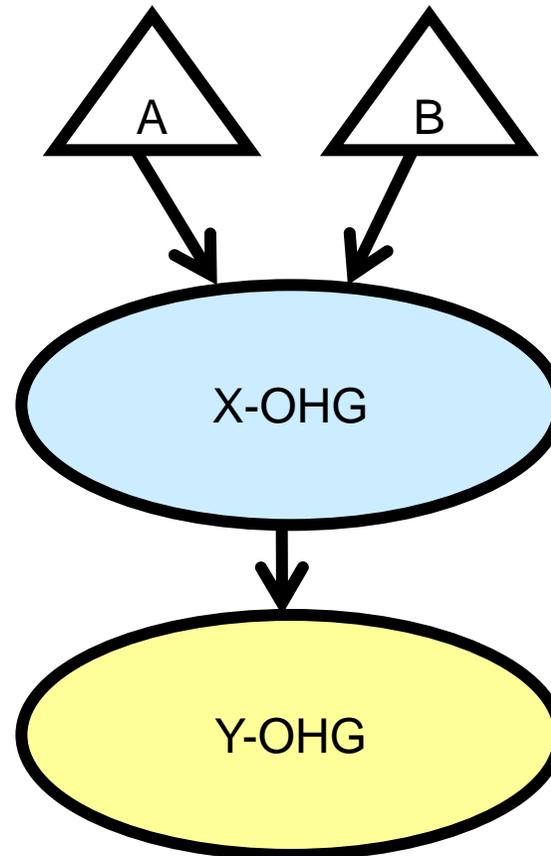
4. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

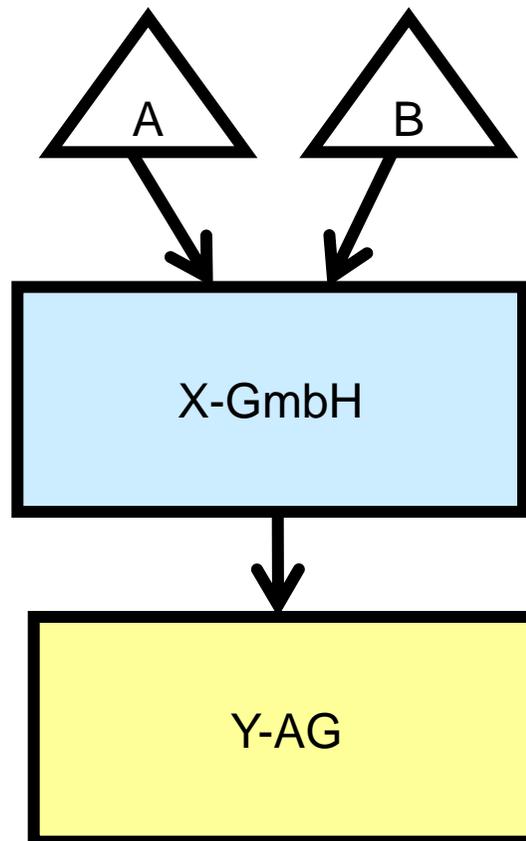
5. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

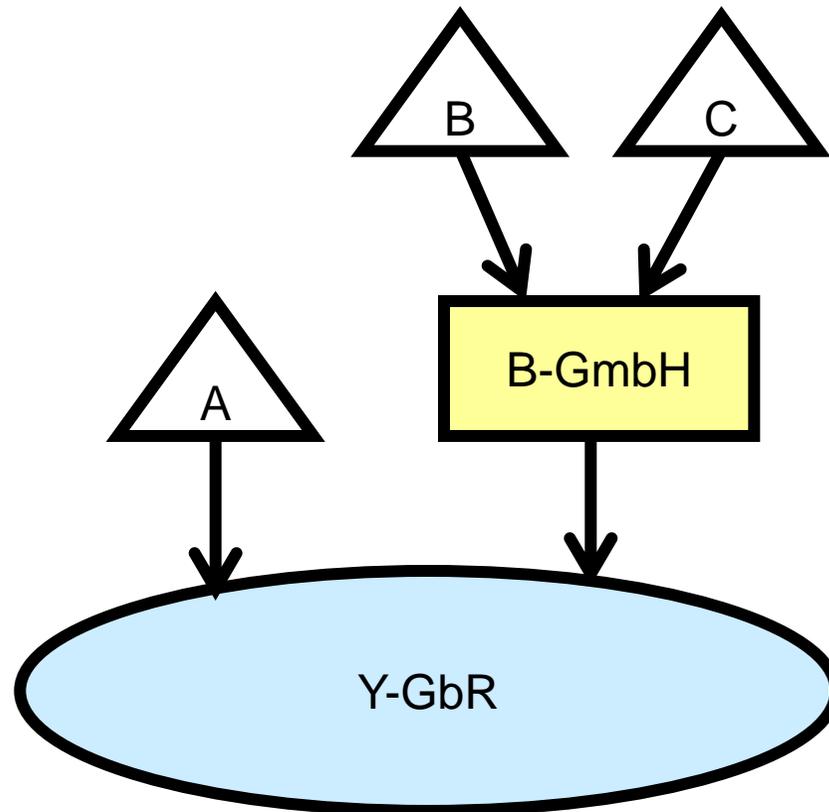
6. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

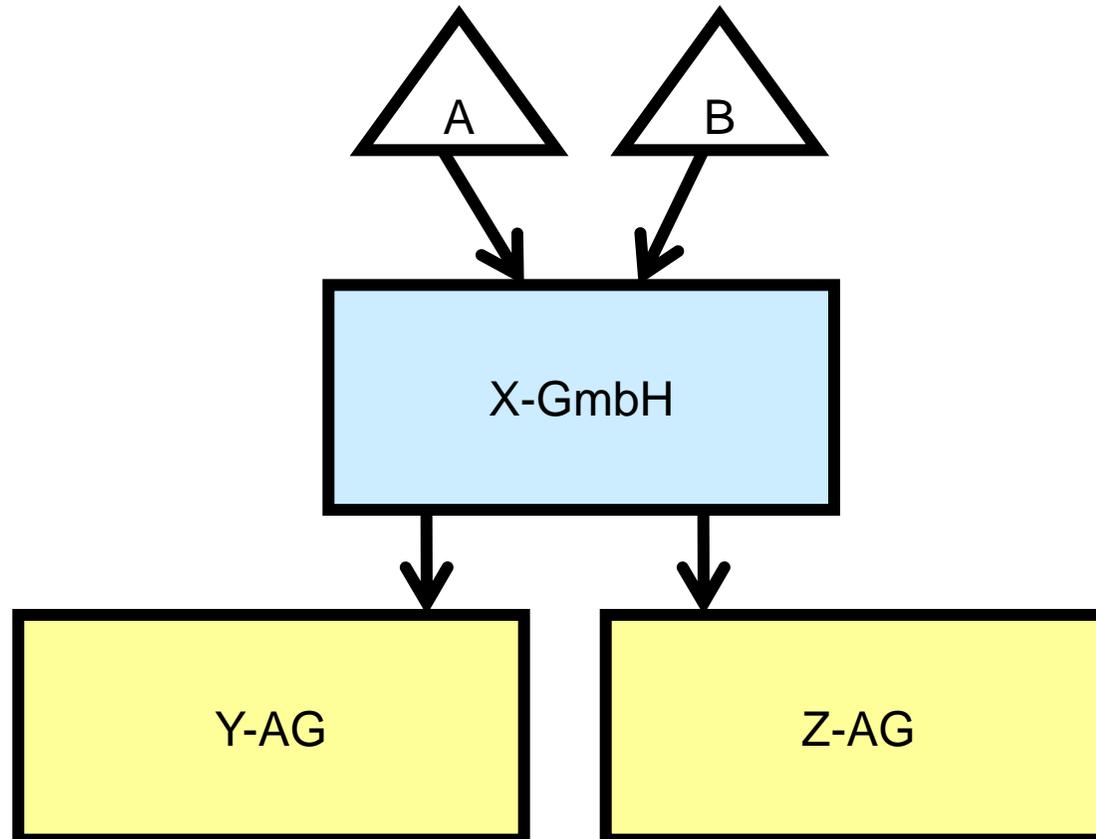
7. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

IV. DREIERKONSTELLATION

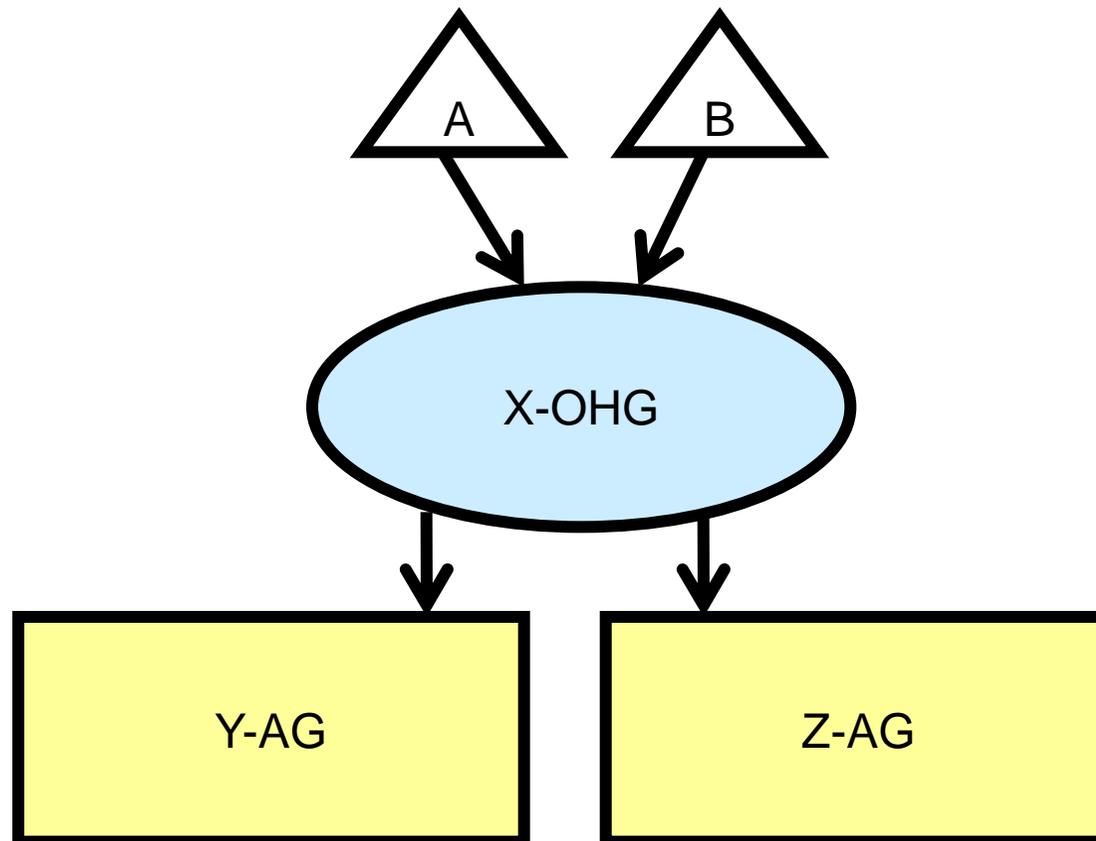
8. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

IV. DREIERKONSTELLATION

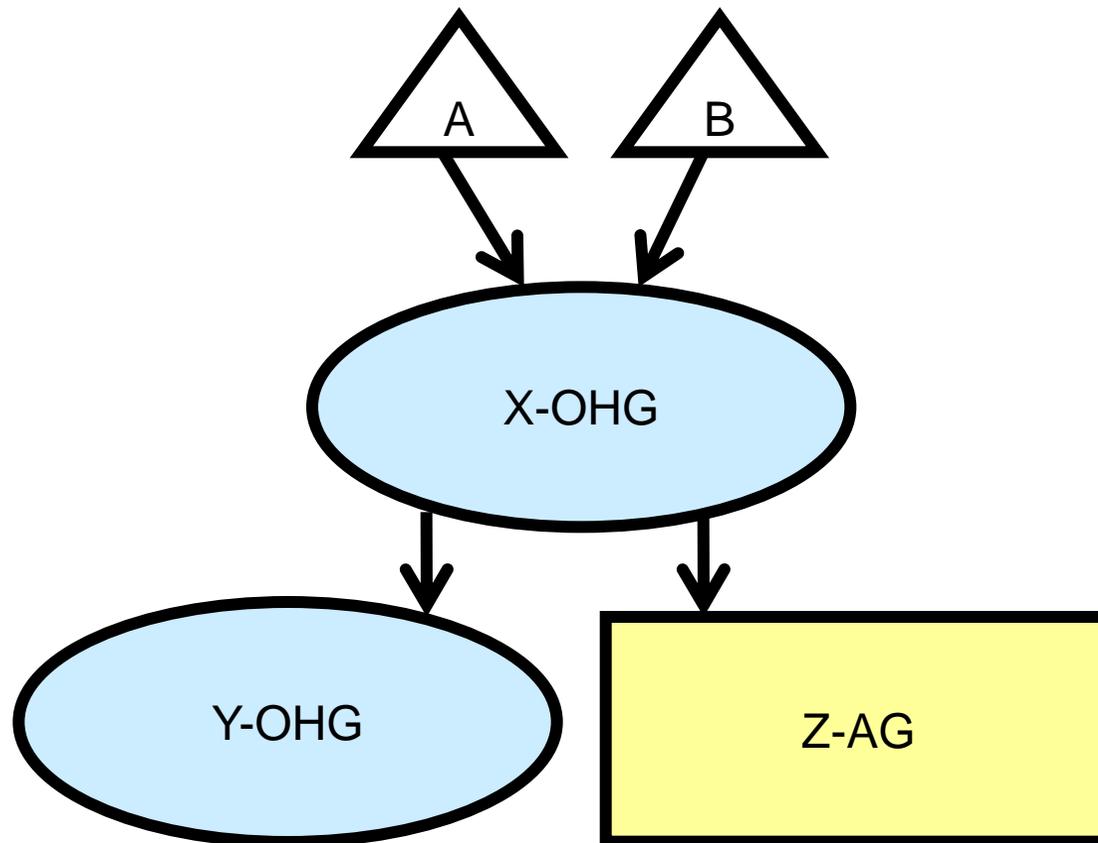
9. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

IV. DREIERKONSTELLATION

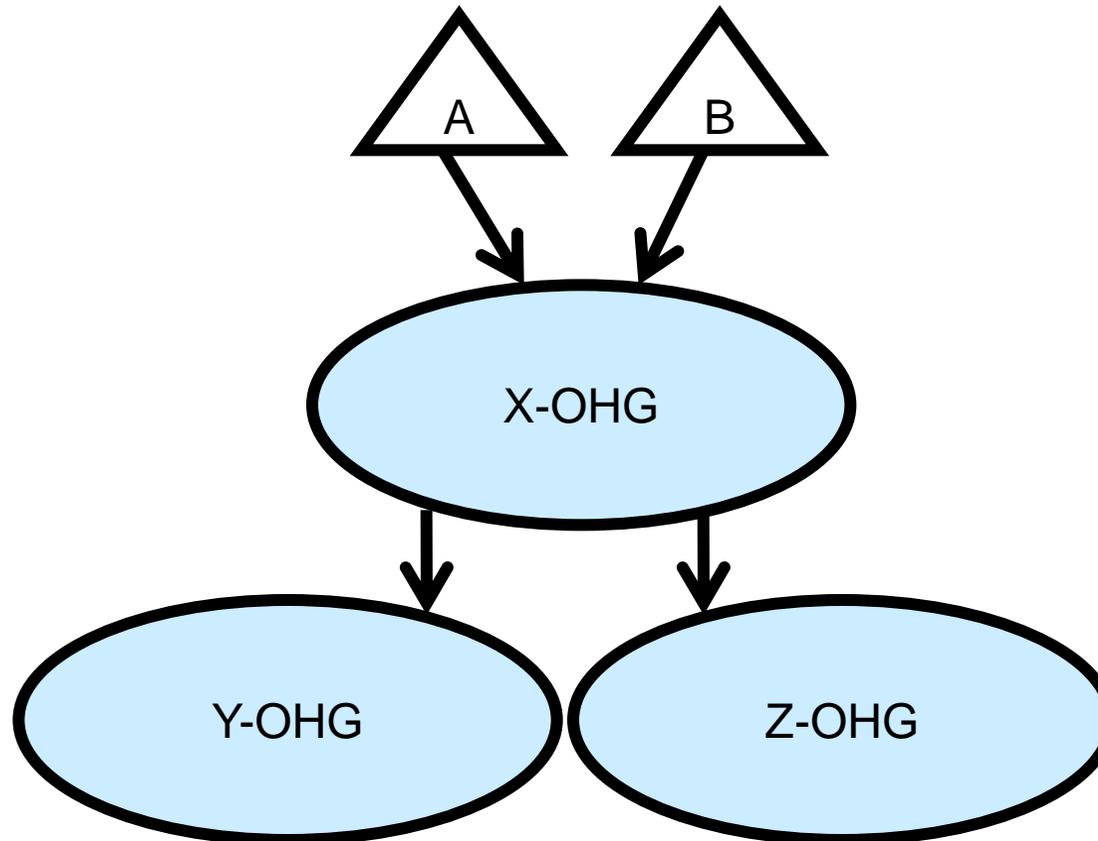
10. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

IV. DREIERKONSTELLATION

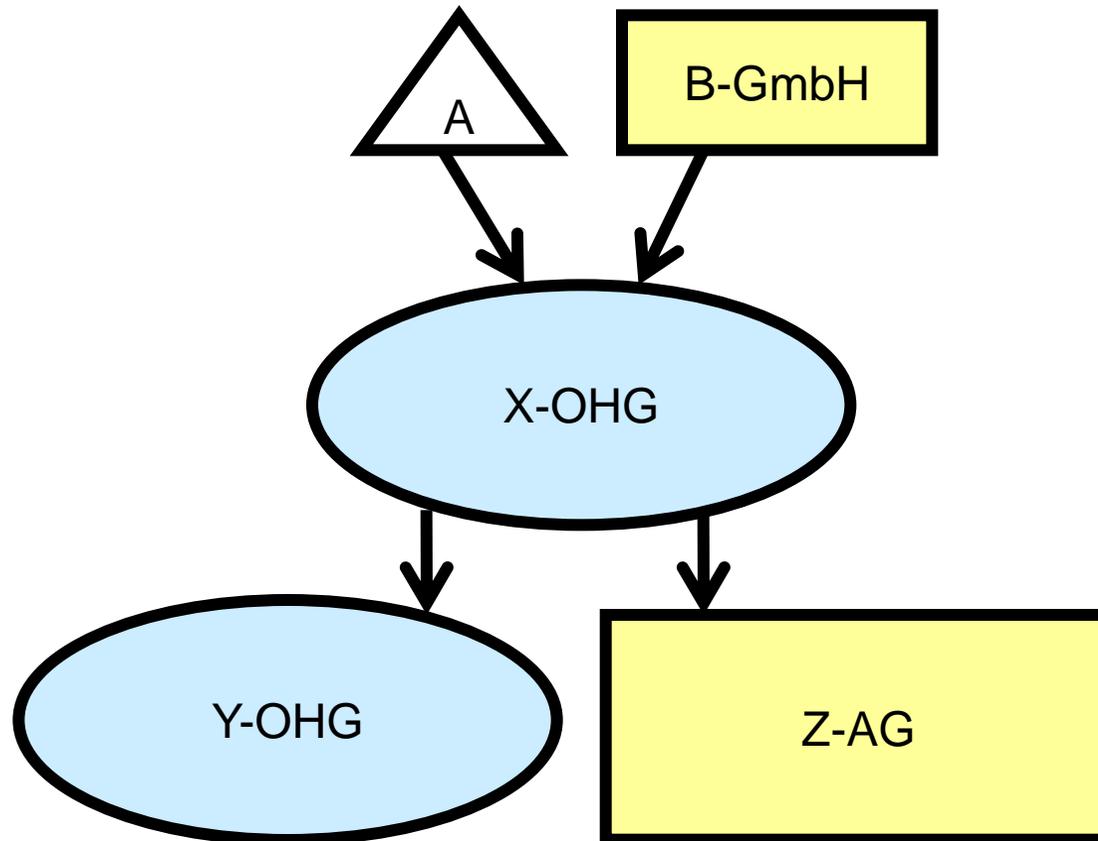
11. FALL:



A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

IV. DREIERKONSTELLATION

12. FALL:



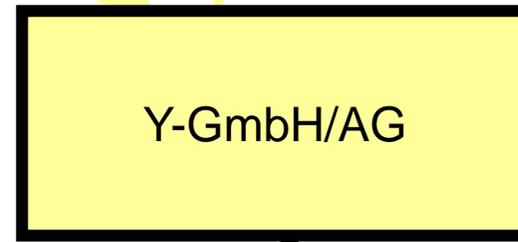
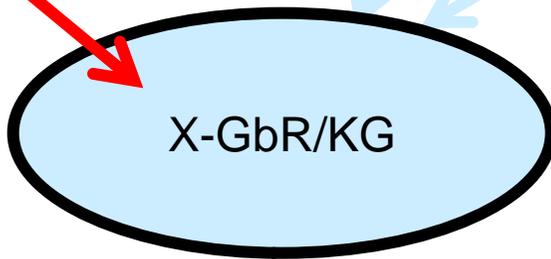
B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

1. FALL:

Aktien = SBV II
 bei X-GbR ?

Einkunftsart ?



Problem:
 unangemessene
 Konditionen (E.I der
 Vorlesung)



Leistungsbeziehung: z.B.
 Vermietung

typische
 Betriebs-
 aufspaltung ?

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

1. FALL: SCHWESTER-PERSONEN-KAPITALGESELLSCHAFT

a) Typische Betriebsaufspaltung:

- Besteht aus Besitz-PersGes (X-GbR/KG) und Betriebs-KapGes (Y-GmbH/AG)
 - Zu den Voraussetzungen näher unter Abschnitt D
- Rechtsfolgen der „typischen Betriebsaufspaltung“:
 - ▶ Umqualifizierung der Einkünfte der Besitz-PersGes (X-GbR/KG) aus Überlassung von Wirtschaftsgütern: VuV → Gewerbebetrieb
 - ▶ Geschäftsanteile an der Betriebs-KapGes (Y-GmbH/AG) werden notwendiges SBV II bei der Besitz-PersGes (X-GbR/KG)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

1. FALL: SCHWESTER-PERSONEN-KAPITALGESELLSCHAFT

b) Unangemessene Konditionen zwischen PersGes und KapGes:

- führen zu einer Kombination von (1) Entnahme/verdeckter Gewinnausschüttung zu Gunsten von A und B und (2) verdeckter Einlage zugunsten der begünstigten PersGes/KapGes (letzteres nur, sofern Gegenstand der Leistungsbeziehung ein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist)
- Näher Arbeitsunterlage zu Teil E.II der Vorlesung

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

1. FALL: SCHWESTER-PERSONEN-KAPITALGESELLSCHAFT

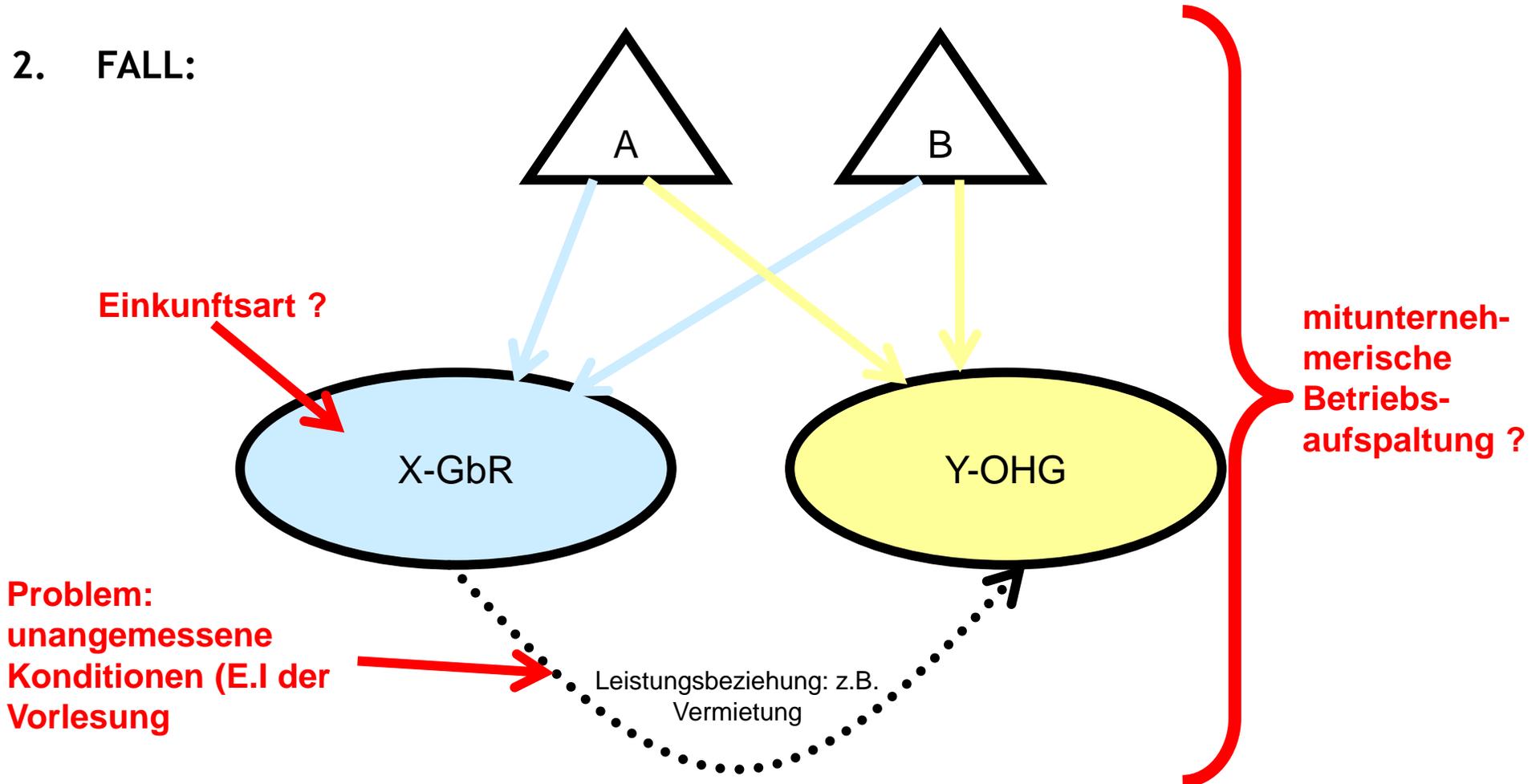
c) SBV II OHNE BETRIEBSAUFSPALTUNG:

- **ACHTUNG:** Geschäftsanteile an der Y-GmbH/AG können auch ohne Betriebsaufspaltung SBV II bei der X-GbR/KG sein!
- Kommt in Betracht, wenn die Voraussetzungen der personellen Verflechtung oder sachlichen Verflechtung nicht erfüllt sind
- **Voraussetzungen:**
 - ▶ PersGes (X-GbR/KG) hat gewerbliche Einkünfte (originär: § 15 Abs. 2 EStG; Infektion: § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder Prägung: § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)
 - ▶ Zwischen PersGes und KapGes besteht eine enge wirtschaftliche Verflechtung (st. Rspr.: BFH VIII R 57/94; IV R 12/03 BStBl. II 1998, 652; FinVerw DStR 2001, 1032), die über eine übliche Geschäftsbeziehung hinausgeht (BFH VIII R 66/96 BStBl. II 1998, 383)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

2. FALL:



B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

2. FALL: SCHWESTER-PERSONEN-PERSONENGESELLSCHAFT

a) MITUNTERNEHMERISCHE BETRIEBSAUFSPALTUNG:

- Besteht aus Besitz-PersGes (X-GbR) und Betriebs-PersGes (Y-OHG)
 - Zu den Voraussetzungen näher unter Abschnitt D
- Achtung: Hier zu zunächst prüfen, ob das überlassene Wirtschaftsgut SBV von A und B bei der Y-OHG ist:
 - ▶ Allgemein: Vorrang des Betriebsvermögens vor der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung
 - ▶ Hier: Aufgrund der Umqualifikation der Einkünfte entsteht bei der Besitz-PersGes (X-GbR) gesamthänderisch gebundenes BV (Infektion!), daher hier Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vor dem SBV
 - ▶ Merke: bei Schwesterpersonengesellschaften ist mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorrangig vor Sonderbetriebsvermögen (BFH DStR 1996, 1521)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

2. FALL: SCHWESTER-PERSONEN-PERSONENGESELLSCHAFT

a) MITUNTERNEHMERISCHE BETRIEBSAUFSPALTUNG:

- **Rechtsfolgen der „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“:**

- ▶ Umqualifizierung der Einkünfte der Besitz-PersGes (X-GbR/KG) aus Überlassung von Wirtschaftsgütern: VuV → Gewerbebetrieb
- ▶ Keine weiteren Folgen, insbesondere sind die Mitunternehmeranteile an der Betriebs-PersGes (Y-OHG) kein notwendiges SBV II bei der Besitz-PersGes (X-GbR)

Begründung: Mitunternehmeranteil ist kein Wirtschaftsgut und kann niemals Gegenstand von SBV sein

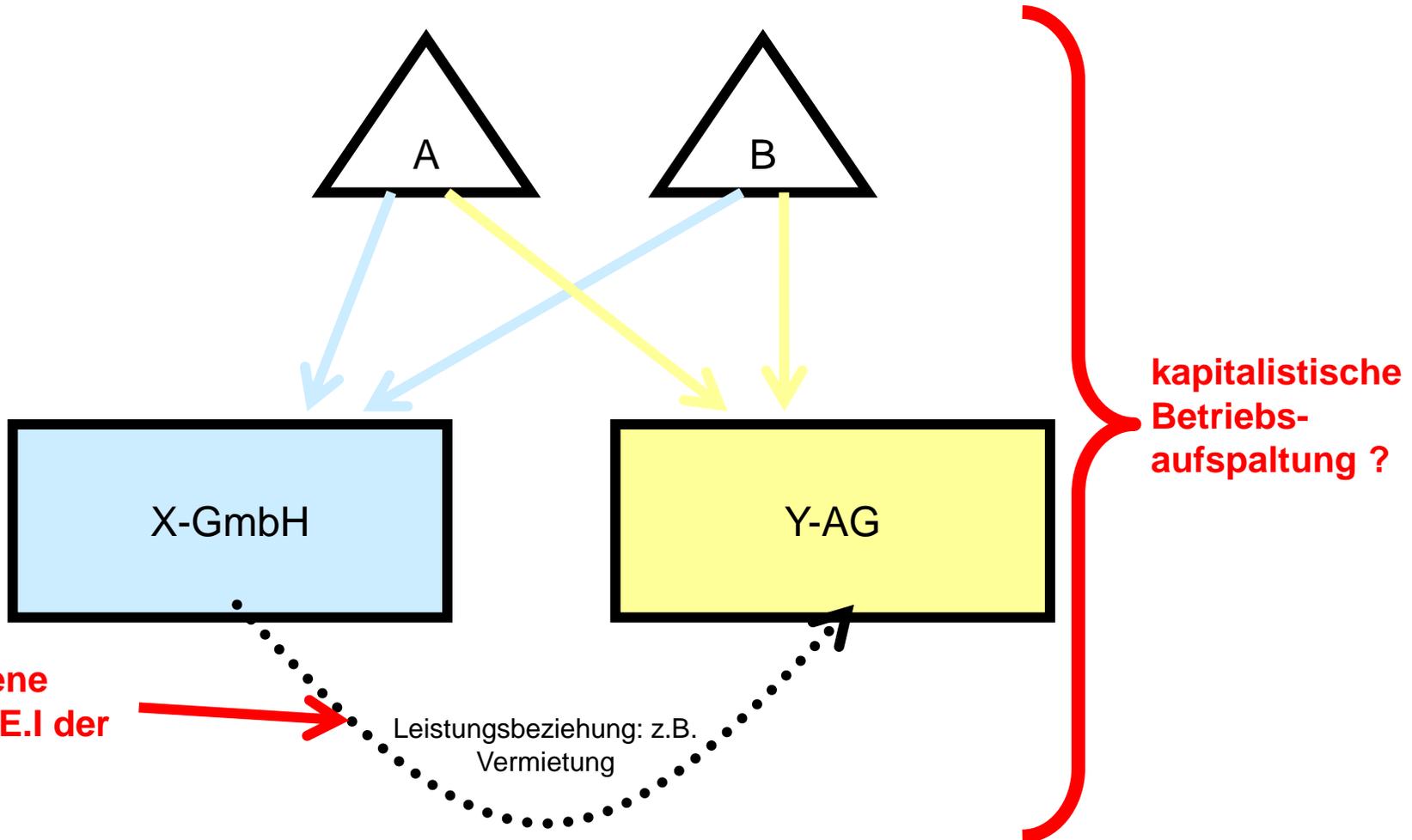
b) UNANGEMESSENE KONDITIONEN ZWISCHEN DEN PERSGES

- **Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 1**

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

3. FALL:



Problem:
unangemessene
Konditionen (E.I der
Vorlesung)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

3. FALL: SCHWESTER-KAPITAL-KAPITALGESELLSCHAFT

a) Kapitalistische Betriebsaufspaltung:

- **Besteht aus Besitz-KapGes (X-GmbH) und Betriebs-KapGes (Y-AG)**
→ **Zu den Voraussetzungen näher unter Abschnitt D**

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

3. FALL: SCHWESTER-KAPITAL-KAPITALGESELLSCHAFT

a) Kapitalistische Betriebsaufspaltung:

- **Rechtsfolgen der „kapitalistischen Betriebsaufspaltung“:**
 - ▶ **Umqualifizierung der Einkünfte der Besitz-KapGes (X-GmbH) aus Überlassung von Wirtschaftsgütern: VuV → Gewerbebetrieb**
 - bei unbeschränkt steuerpflichtigen (inländischen) KapGes bedeutungslos, da KapGes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat (§ 8 Abs. 2 KStG)
 - bei beschränkt steuerpflichtigen (ausländischen) KapGes von Bedeutung, da die Einkunftsart des § 49 EStG tätigkeitsbezogen definiert wird.
 - ▶ **Keine weiteren Folgen, insbesondere sind die Anteile an der Betriebs-KapGes (Y-AG) kein notwendiges SBV II bei der Besitz-KapGes (X-GmbH)**

Begründung: X-GmbH ist keine Mitunternehmerschaft

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

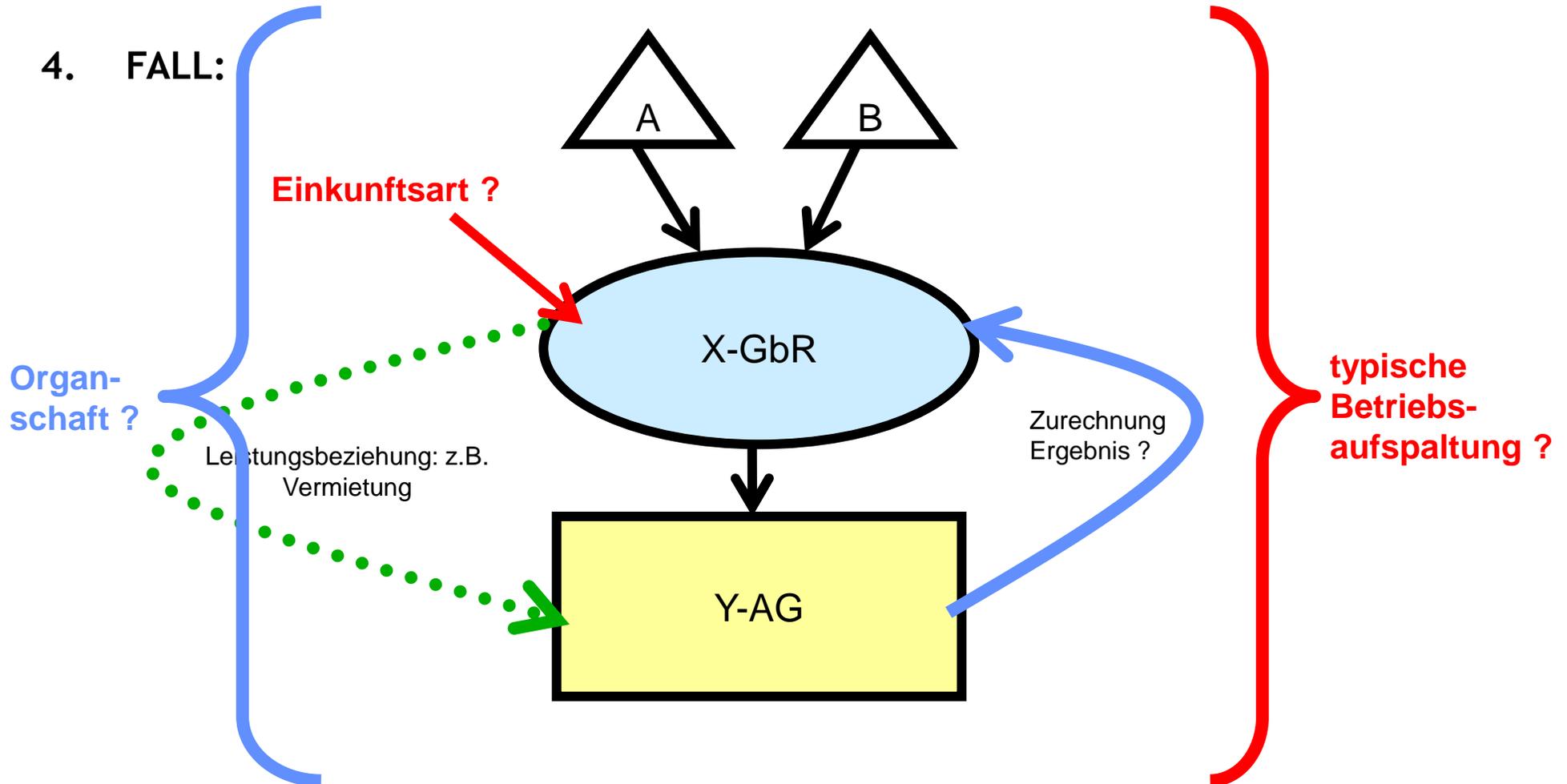
3. FALL: SCHWESTER-KAPITAL-KAPITALGESELLSCHAFT

b) Unangemessene Konditionen zwischen den KapGes:

- **Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 1**

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER



B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

4. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-KAPITAL-GESELLSCHAFT

a) Typische Betriebsaufspaltung:

- Besteht aus Besitz-PersGes (X-GbR) und Betriebs-KapGes (Y-AG)
 - Zu den Voraussetzungen näher unter Abschnitt D
- Rechtsfolgen der „typischen Betriebsaufspaltung“:
 - ▶ Umqualifizierung der Einkünfte der Besitz-PersGes (X-GbR) aus Überlassung von Wirtschaftsgütern: VuV → Gewerbebetrieb
 - ▶ Geschäftsanteile an der Betriebs-KapGes (Y-AG) sind Gesamthands-BV bei der Besitz-PersGes (X-GbR)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

4. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-KAPITAL-GESELLSCHAFT

b) Unangemessene Konditionen zwischen Mutter-PersG und Tochter-KapGes

- führen zu Entnahme/verdeckter Gewinnausschüttung zugunsten der A-GbR oder verdeckter Einlage zugunsten der begünstigten Y-AG (letzteres nur, sofern Gegenstand der Leistungsbeziehung ein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist)
- Näher Arbeitsunterlage zu Teil E.I der Vorlesung

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

4. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-KAPITAL-GESELLSCHAFT

c) Ertragsteuerliche Organschaft:

- Besteht aus Organträger (X-GbR) und Organgesellschaft (Y-AG)

→ Zu den Voraussetzungen: §§ 14 ff. KStG

- Problem: PersGes als Organträger

PersGes muss gewerblich tätig sein (§ 14 Nr. 2 Satz 2 KStG).
Geringfügige eigene gewerbliche Tätigkeit oder Beteiligung der
OT-PersGes an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft
genügt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

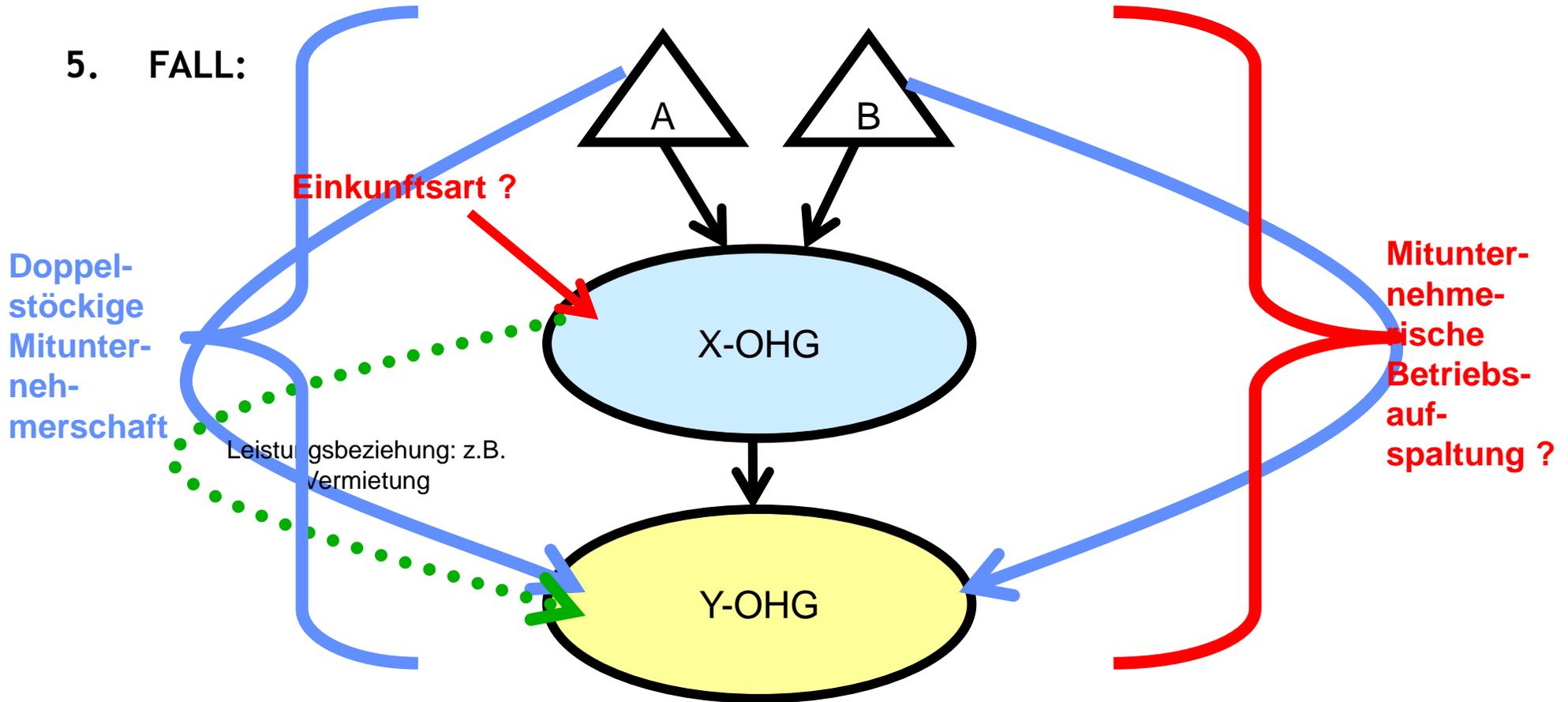
- Rechtsfolgen der Organschaft:

Einkommen der Organgesellschaft wird dem Organträger als
eigenes zugerechnet

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

5. FALL:



Wer ist Mitunternehmer bei der Y-OHG: A/B oder X-OHG ?

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

5. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-PERSONEN-GESELLSCHAFT

a) Wer ist Mitunternehmer der Tochter-PersGes (Y-OHG) ?

Problem der „doppelstöckigen PersGes“:

Mitunternehmer sind

- Mutter-PersGes (X-OHG), BFH IV R 23/93 BStBl. II 1995, 467
und
- A und B als „Sonder-Mitunternehmer“, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

5. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-PERSONEN-GESELLSCHAFT

b) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:

- Problem:

Ist überlassenes Wirtschaftsgut (z.B. Immobilie der X-OHG) SBV I von A und B bzw. der X-OHG bei Y-OHG oder Betriebsvermögen der X-OHG bei sonst vermögensverwaltender Tätigkeit der X-OHG (Konkurrenz zwischen mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung und SBV) ?

- ▶ Allgemein: Vorrang des Betriebsvermögens vor der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung
- ▶ Da X-OHG und A/B Mitunternehmer bei der Y-OHG sind (s.o.), ist das überlassene Wirtschaftsgut SBV bei der Y-OHG

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

5. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-PERSONEN-GESELLSCHAFT

b) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:

- **Rechtsfolgen der „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“:**
Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 2

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

5. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-PERSONEN-GESELLSCHAFT

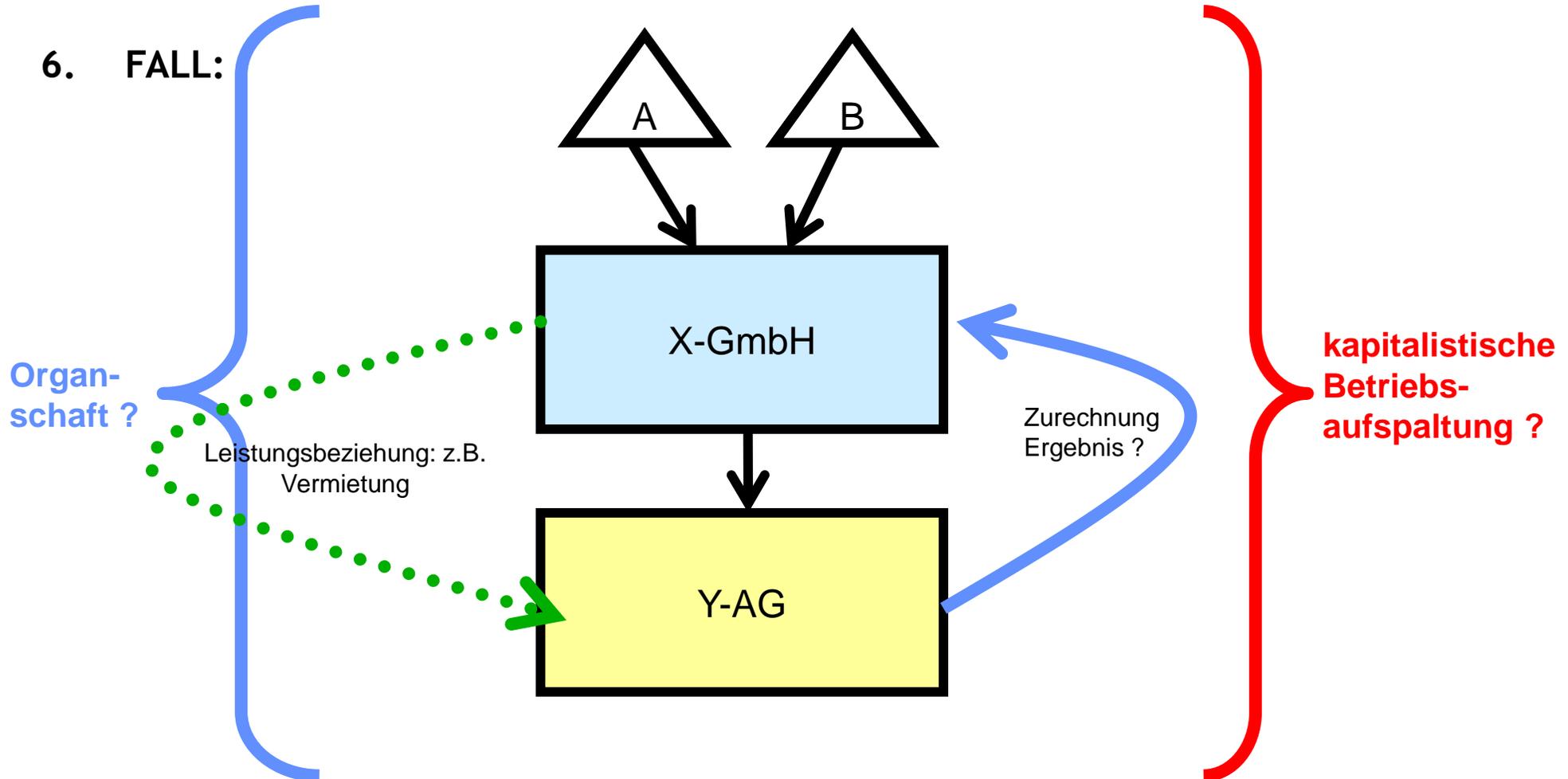
c) Unangemessene Konditionen zwischen der PersGes:

Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 4

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

6. FALL:



B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

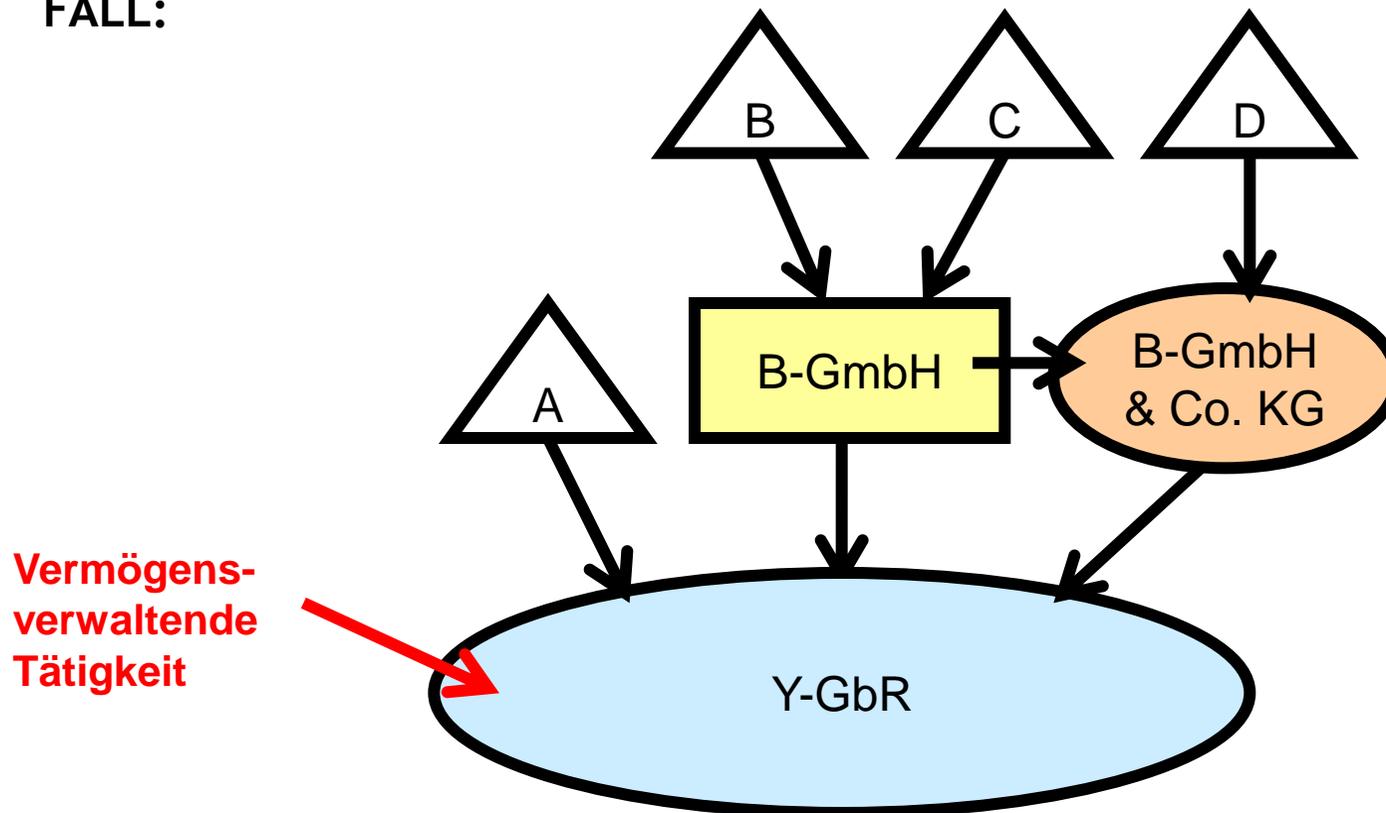
6. FALL: MUTTER-KAPITAL- UND TOCHTER-PERSONEN-GESELLSCHAFT

- a) **Kapitalistische Betriebsaufspaltung:**
siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 3
- b) **Unangemessene Konditionen zwischen des KapGes:**
Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 4
- c) **Ertragsteuerliche Organschaft:**
Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 4

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

7. FALL:



Problem:
Steuerliche
Folgen der
Beteiligungen
der KapGes
und der
GmbH & Co.
KG an der
vermögens-
verwaltenden
PersGes

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

7. FALL: EINFACHE ZEBRA-KONSTELLATION

a) Gewerbliche Infektion der Y-GmbH ?

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht anwendbar, da Y-GBR selbst nicht gewerblich tätig und Y-GBR auch keine Mitunternehmerin ist:

Es bleibt daher bei der Einordnung der Einkünfte der Y-GBR als Vermögensverwaltung

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

7. FALL: EINFACHE ZEBRA-KONSTELLATION

- b) Teilweise Umqualifizierung der Einkünfte auf der Ebene der B-GmbH und der B-GmbH & Co. KG:
- Umqualifizierung für erforderlich wegen der Fiktionen des § 8 Abs. 2 KStG (B-GmbH) und des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (B-GmbH & Co. KG)
 - Für A bleibt es bei vermögensverwaltenden Einkünften

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

7. FALL: EINFACHE ZEBRA-KONSTELLATION

b) Teilweise Umqualifizierung der Einkünfte auf der Ebene der B-GmbH und der B-GmbH & Co. KG:

- **Einkünftefeststellung für betrieblich beteiligte Gesellschafter:**
 - ▶ Auf der Ebene der PersGes bleibt es bei Überschuss-Einkünften
 - ▶ Die betrieblich beteiligten Gesellschafter sind jeweils einzeln bezüglich der Höhe ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte erklärungspflichtig (BFH VIII R 18/03 BFH/NV 2006, 235; BFH GrS 2/02 BStBl. II 2005, 679):

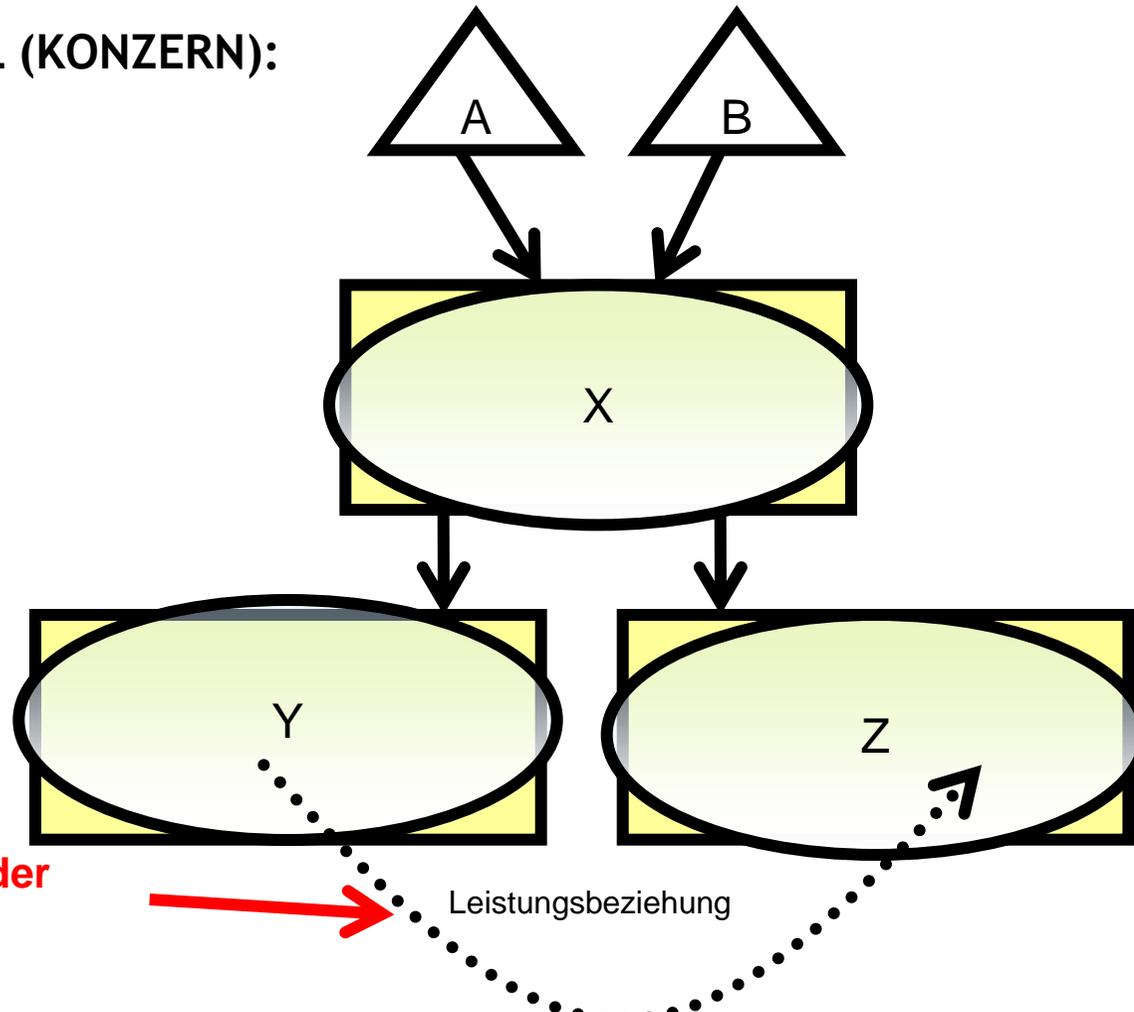
keine Bindung an Feststellungsbescheid

Problem: Effektive Rechtsschutzgewährung, weil kein ausreichendes Informationsrecht gegen Zebra-Ges (Lüdicke DB 2005, 1813)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

III. DREIERKONSTELLATION

8. - 11. FALL (KONZERN):



Problem:
unangemessene
Konditionen (E.I der
Vorlesung)

B WICHTIGE PROBLEMFELDER

III. DREIERKONSTELLATION

8. - 11. FALL: KONZERN

Unangemessene Konditionen Y und Z:

- führen zu einer Kombination von (1) Entnahme/verdeckter Gewinnausschüttung zu Gunsten von X und (2) verdeckter Einlage zugunsten der begünstigten Gesellschaft (letzteres nur, sofern Gegenstand der Leistungsbeziehung ein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist)
- näher Arbeitsunterlage zu Teil E.II der Vorlesung

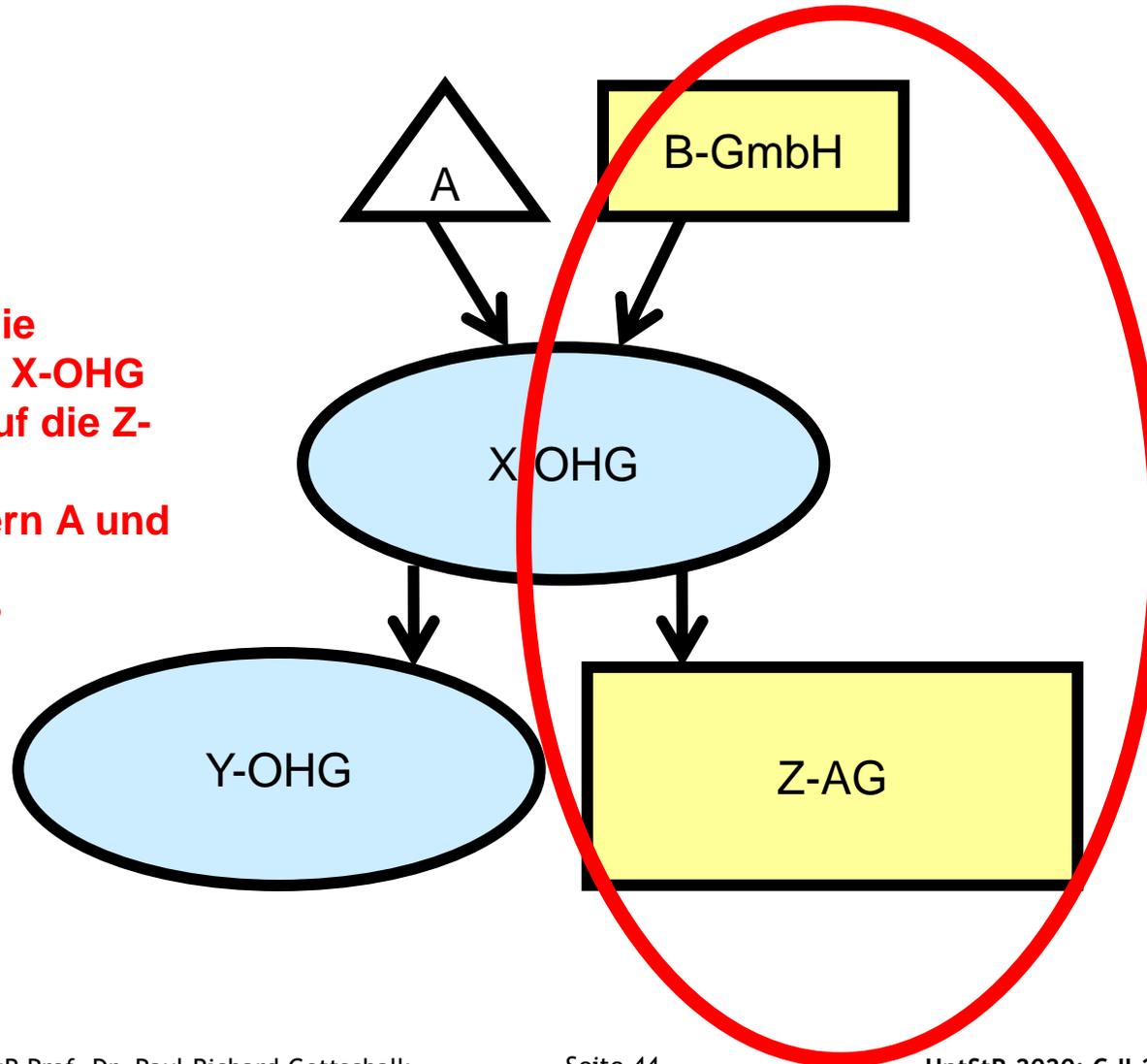
B WICHTIGE PROBLEMFELDER

III. DREIERKONSTELLATION

12. FALL:

Problem:

Wie werden die Einkünfte der X-OHG im Hinblick auf die Z-AG den Gesellschaftern A und B-GmbH zugerechnet?



III. DREIERKONSTELLATION

12. FALL: ZEBRAKONSTELLATION IM GEWERBLICHEN KONZERN

Einkünfteermittlung im Hinblick auf Z-AG:

- Im Hinblick auf die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Ausschüttungen bzw. Veräußerungsgewinnen oder Teilwertabschreibungen auf Anteile an KapGes bei natürlichen Personen (Teileinkünfteverfahren/Abgeltungssteuer) bzw. Kapitalgesellschaften (§ 8b KStG) ist auf der Ebene der X-OHG eine insoweit gespaltene Einkünfteermittlung erforderlich
- Die Steuerfreiheit bzw. teilweise Steuerfreiheit der Beteiligungseinkünfte ist im Feststellungsbescheid der X-OHG festzuhalten und den Mitunternehmern zuzurechnen.
- Näher Arbeitsunterlage zu Teil E.IV der Vorlesung

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

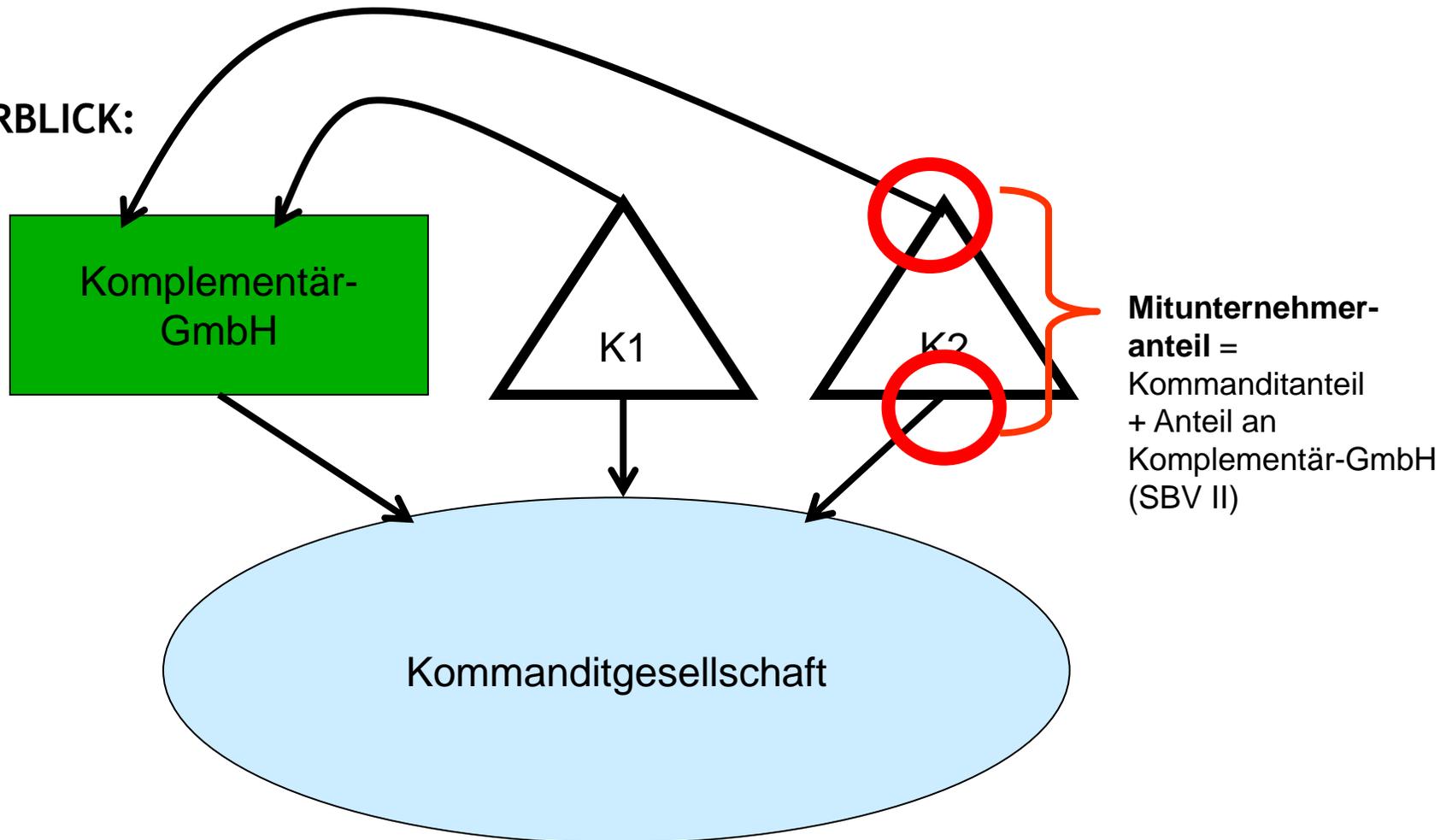
ÜBERSICHT

- I. BEGRIFFSABGRENZUNG
- II. BESTEUERUNGSGRUNDSÄTZE
- III. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG
- IV. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG
- V. GEWERBESTEUER

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

1. ÜBERBLICK:



C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

2. GMBH & CO. KG = KOMMANDITGESELLSCHAFT:

- a) Komplementärin: GmbH; Geschäftsanteile an der GmbH werden gehalten von
- den Kommanditisten oder
 - der Kommanditgesellschaft selbst (Einheitsgesellschaft)
- b) Kommanditisten: i.d.R. natürliche Personen, aber auch Personengesellschaften oder juristische Personen möglich

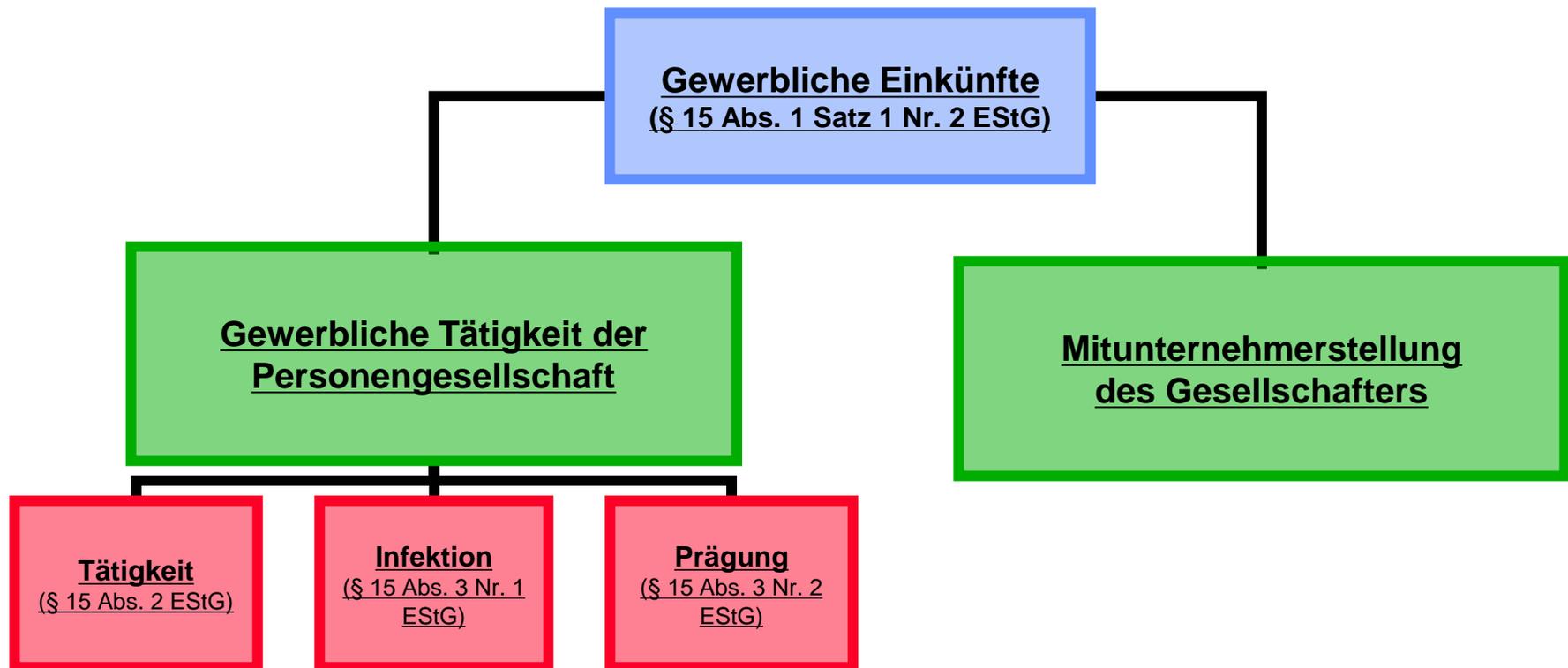
3. BESTEUERUNG:

- GmbH & Co. KG wird daher wie eine Personengesellschaft besteuert

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

II. BESTEUERUNGSGRUNDSÄTZE

1. PRÜFUNGSSCHEMA:



C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

II. BESTEUERUNGSGRUNDSÄTZE

2. GEWERBEBETRIEB DURCH GEWERBLICHE PRÄGUNG:

- a) seit 1966: Behandlung als Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der „Geprägerechtsprechung“ des BFH (z.B. BFH v. 17. 3. 1966, BStBl. III 1966, 171)
- b) 1984: Aufgabe der Geprägerechtsprechung durch Großen Senat des BFH (BFH v. 25. 6. 1984 BStBl. II 1984, 751)
- c) ab 1986: Kodifizierung der Geprägerechtsprechung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

III. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. GRUNDSÄTZE:

a) nach allgemeinen Grundsätzen:

→ Arbeitsunterlage zu Abschnitt C.III der Vorlesung

b) bei Beteiligungserträgen/Veräußerungsgewinnen im Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG:

→ Arbeitsunterlage zu D.I der Vorlesung

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

III. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. GEWINNANTEIL DER KOMPLEMENTÄR-GMBH:

- unterliegt der Körperschaftsteuer/Solidaritätszuschlag

3. GEWINNANTEILE DER KOMMANDISTEN (NATÜRLICHE PERSONEN) :

- unterliegen je nach Rechtsform der Einkommen- oder Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag

4. VERLUSTANTEILE:

- Verluste: § 15a EStG

III. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

5. ANGEMESSENHEIT DER GEWINNVERTEILUNG:

- a) Prüfung erforderlich, da zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditisten keine Interessengegensätze bestehen
- b) Prüfungsmaßstab:
 - Geschäftsführung: ist ausreichend vergütet, wenn Aufwendungen ersetzt werden, die durch Bestellung eines Geschäftsführers entstehen
 - Haftung: Vergütung i.H.v. 10 % des Eigenkapitals der Komplementär-GmbH ist angemessen

III. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

5. ANGEMESSENHEIT DER GEWINNVERTEILUNG:

c) Unangemessene Gewinnverteilung:

- Gewinnverteilung zu Gunsten der Kommanditisten: verdeckte Gewinnausschüttung
- Gewinnverteilung zu Gunsten der Komplementär-GmbH: verdeckte Einlage

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

IV. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. GESCHÄFTSANTEILE AN KOMPLEMENTÄR-GMBH:

- a) (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen II**
- b) Grund: Geschäftsanteile stärken die Beteiligung an der Kommanditgesellschaft**

→ Arbeitsunterlage zu Abschnitt D.III und E.I der Vorlesung

2. GEWINNAUSSCHÜTTUNG/VERÄUSSERUNG DER GESCHÄFTSANTEILE:

- a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus SBV II)**
- b) Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 / § 8b KStG je nach Rechtsform der Mitunternehmer**

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

V. GEWERBESTEUER

1. ZWEI SELBSTÄNDIGE GEWERBEBETRIEBE:

- a) Kommanditgesellschaft (§ 2 Abs. 1 GewStG)
- b) Komplementär-GmbH (§ 2 Abs. 2 GewStG)

C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG

V. GEWERBESTEUER

2. GEWINNERMITTLUNG:

Es gelten die allgemeinen Grundsätze (Arbeitsunterlage zu Teil D.III der Vorlesung):

- a) Gewinnanteil des Mitunternehmers gemäß Einkommensteuergesetz (§ 7 GewStG):
 - erste Stufe der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung
 - ▶ Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften: Halbeinkünfteverfahren oder gegebenenfalls gespaltene Einkünfteermittlung
 - zweite Stufe der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung:
 - ▶ Beachte: Berücksichtigung von Sondervergütungen
- b) modifiziert um Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG)
- c) Freibetrag: 24.500 € (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)

V. GEWERBESTEUER

3. RECHTSFORMPROBLEM:

eigentlich gewerbsteuerliche Dreifachbelastung der Einkünfte der KG mit Gewerbesteuer bei Vollausschüttung aus der Komplementär-GmbH:

- a) laufende gewerbsteuerliche Erfassung über Gewinnermittlung der Komplementär-GmbH
 - b) Gewinnanteil der Komplementär-GmbH bei der KG unterliegt nochmals der Gewerbesteuer bei der GmbH (eigenständiges Gewerbesteuersubjekt)
 - ABER: Gewinnanteil der Komplementär-GmbH bei der KG wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Komplementär-GmbH gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG; Verlustanteil wird hinzugerechnet: § 8 Nr. 8 GewStG)
 - c) Ausschüttungen der Komplementär-GmbH an ihre Gesellschafter sind Sonderbetriebseinnahmen bei der KG (SBV II) und erhöhen in diesem Zeitpunkt nochmals den gewerbsteuerlichen Gewinn der KG
 - ABER: Beteiligungsertrag des Gesellschafters (SBE) wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der KG gekürzt (§ 9 Nr. 2a GewStG)
- ➡ **Fazit: Dreifachbelastung ist durch gewerbsteuerliche Kürzungsvorschriften umfassend vermieden!**

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

ÜBERSICHT

- I. BEGRIFFSABGRENZUNG
- II. BEGRÜNDUNG
- III. LAUFENDE BESTEUERUNG
- IV. BEENDIGUNG
- V. SONDERFORMEN

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

1. GRUNDSÄTZE:

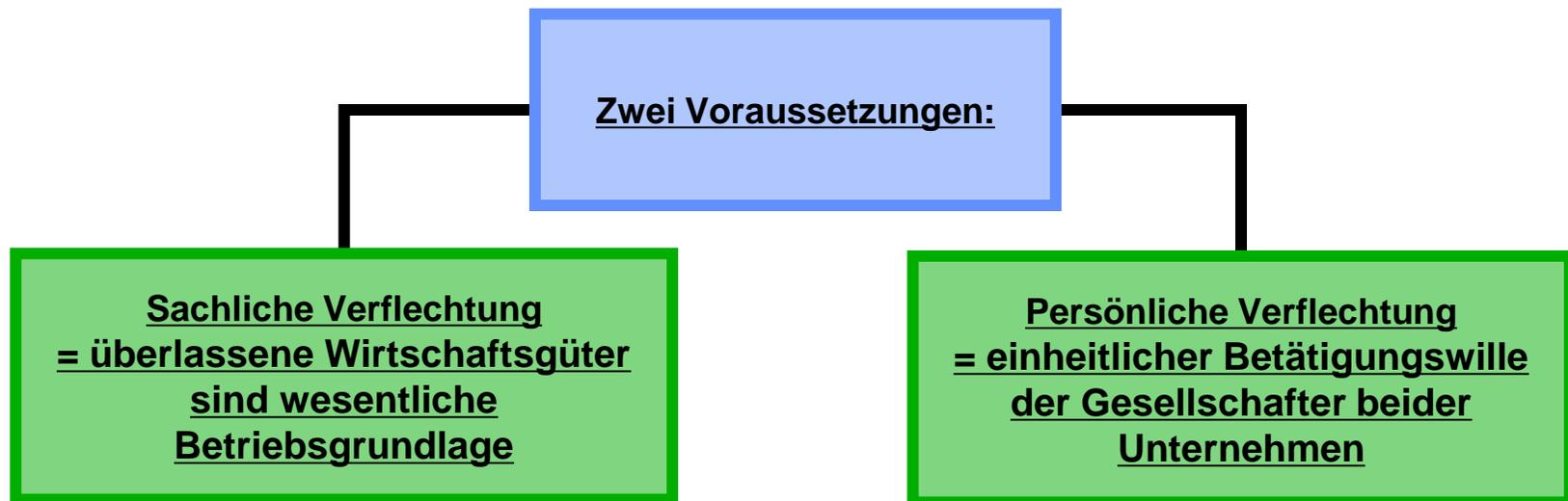
- a) **Allgemeine Beschreibung: Aufteilung betrieblicher Funktionen auf zwei rechtlich selbständige Unternehmen**
- b) **Häufigste Konstellation: Besitzpersonengesellschaft, die wesentliche Betriebsgrundlagen (insbes. Immobilien), an Betriebskapitalgesellschaft überlässt (hierzu im folgenden)**
- c) **Keine steuerliche Legaldefinition, Entwicklung infolge „Rechtsfortbildung“ durch den Bundesfinanzhof**
- d) **Zwei Voraussetzungen für Betriebsaufspaltung im steuerlichen Sinn:**

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

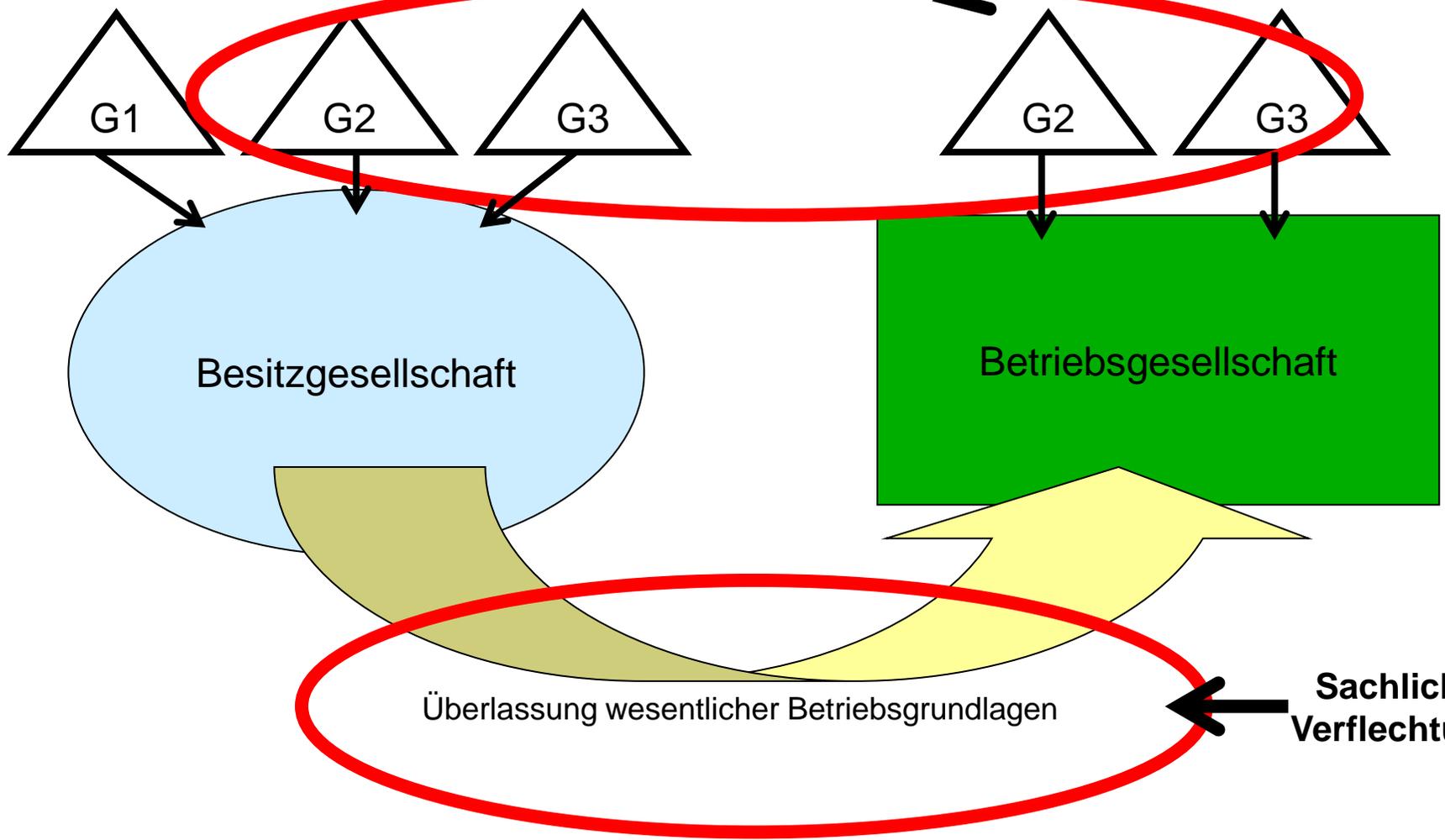
1. GRUNDSÄTZE:

d) Zwei Voraussetzungen für Betriebsaufspaltung im steuerlichen Sinn:



D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG



D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

2. PERSÖNLICHE VERFLECHTUNG:

a) Definition:

persönliche Verflechtung liegt vor, wenn ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille der der an den beiden Unternehmen beteiligten natürlichen Personen gegeben ist

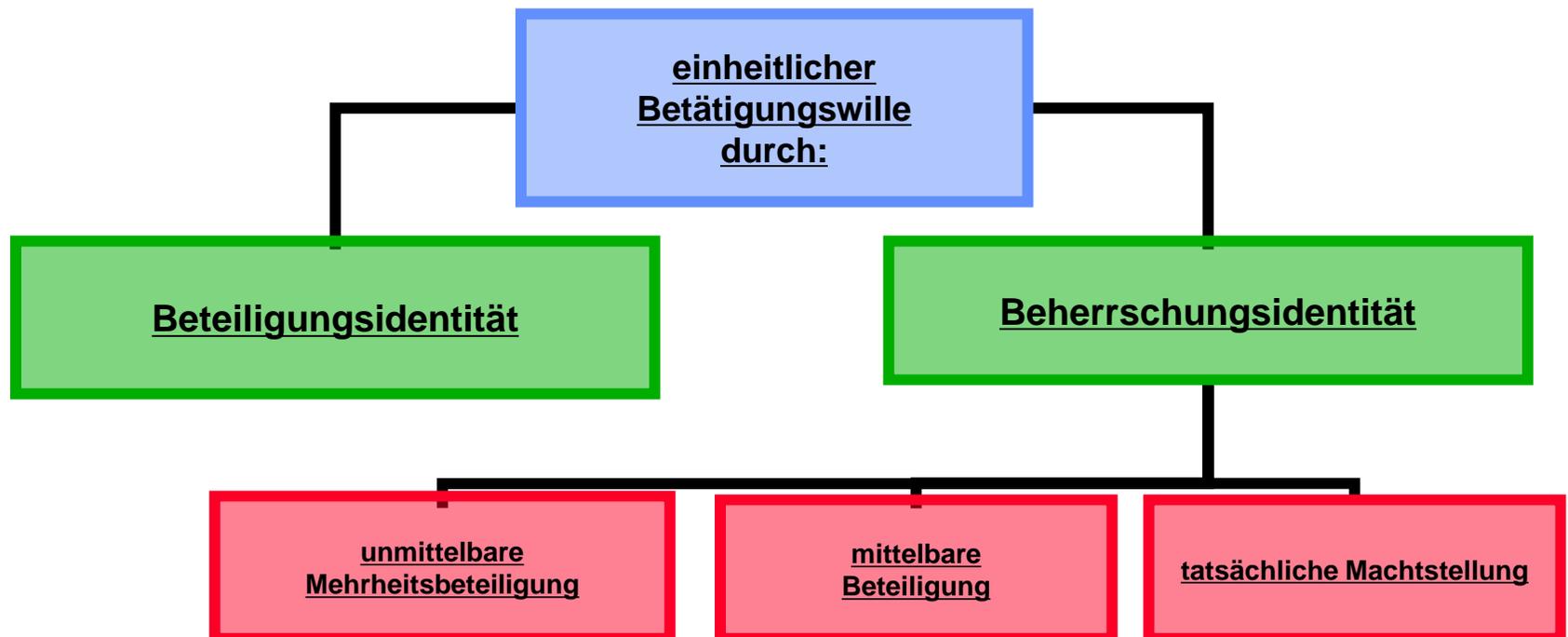
b) Formen der persönlichen Verflechtung:

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

2. PERSÖNLICHE VERFLECHTUNG:

b) Formen der persönlichen Verflechtung:



D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

2. PERSÖNLICHE VERFLECHTUNG:

- c) **Problem: Zusammenrechnung Beteiligungsrechten (Gruppentheorie)**
- **Zusammenfassung von Gesellschaftern zu einer Gruppe, mit der Folge, dass Beteiligungs-/Beherrschungsidentität angenommen wird, wenn in der Besitzgesellschaft für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit das Mehrheitsprinzip gilt**
 - **Zusammenfassung kommt in Betracht, wenn die betreffenden Gesellschafter aus tatsächlichen Gründen gleichgerichtete Interessen haben**
 - **auch bei Ehegatten möglich (kein Verstoß gegen Art. 6 GG)**

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

2. PERSÖNLICHE VERFLECHTUNG:

d) Einheitlicher Betätigungswille liegt nicht vor:

- tatsächliche Interessengegensätze innerhalb einer Gruppe
- wirtschaftliche Zwänge stehen einer einheitlichen Interessenausübung entgegen
- extrem unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse bei Besitz- und Betriebsgesellschaft
- Beteiligung weiterer Gesellschafter und Einstimmigkeitsprinzip
- Ausschluss von Gesellschaftern von der Stimmrechtsausübung

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

3. SACHLICHE VERFLECHTUNG:

a) Definition:

sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft Wirtschaftsgüter überlässt, die eine wesentliche Betriebsgrundlage bilden

b) Wesentliche Betriebsgrundlage ist insbesondere gegeben, wenn das Wirtschaftsgut

- zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzt,
- benötigt wird, um den Betrieb als intakte Wirtschafts- und Organisationseinheit erhalten zu können, d.h. wenn die Betriebsgesellschaft darauf angewiesen ist (BFH BStBl. II 1989, 1014).

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

3. SACHLICHE VERFLECHTUNG:

c) Einzelheiten:

- eine wesentliche Betriebsgrundlage genügt
- Fabrikationsgrundstücke: immer wesentliche Betriebsgrundlage
- auch Büro- und Verwaltungsgebäude, wenn das Gebäude die räumliche Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet (BFH GmbHR 2001, 479)
- auch Maschinen, immaterielle Wirtschaftsgüter (Firma, Erfindung) können wesentliche Betriebsgrundlagen sein
- nicht: Darlehen

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

II. BEGRÜNDUNG

1. VORGANG:

aus einer gewerblich tätigen Personengesellschaft werden Wirtschaftsgüter (wesentliche Betriebsgrundlage) auf eine Kapitalgesellschaft übertragen

2. ERTRAGSTEUERLICHE FRAGE:

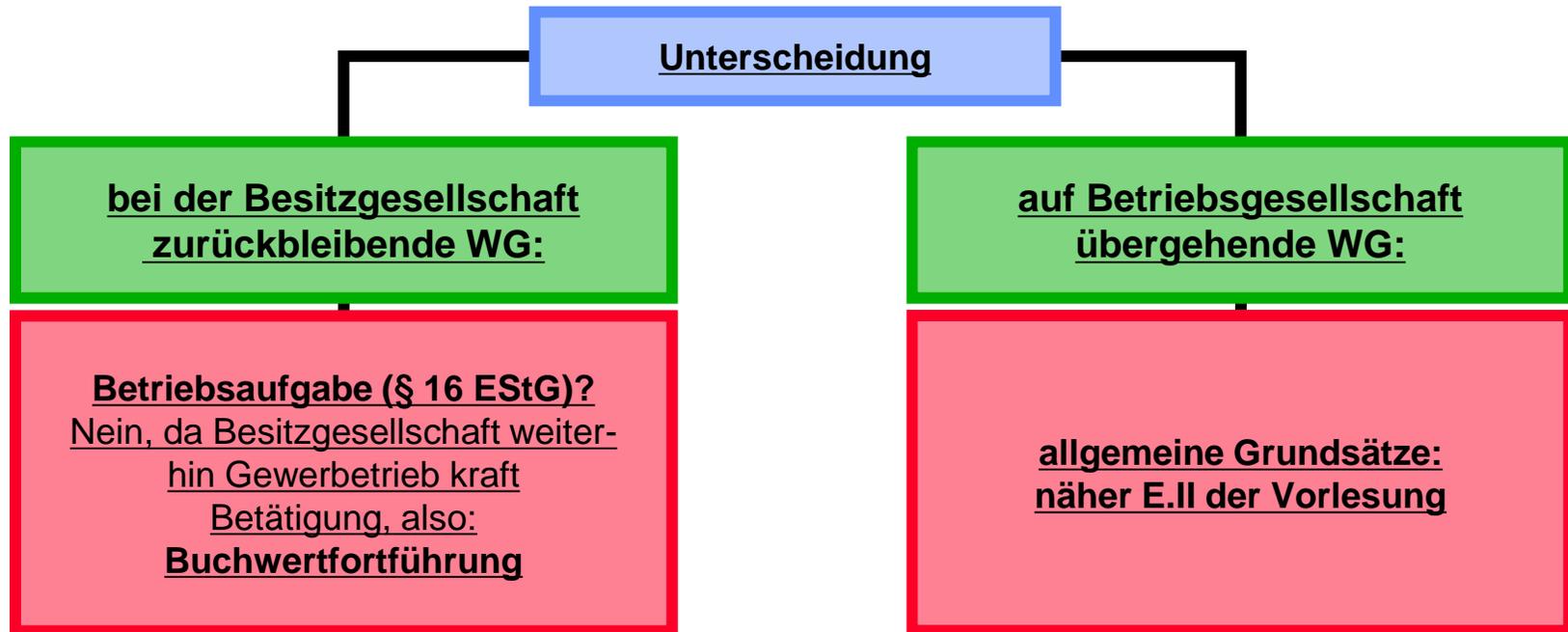
Sind stille Reserven aufzulösen?

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

II. BEGRÜNDUNG

2. ERTRAGSTEUERLICHE FRAGE:

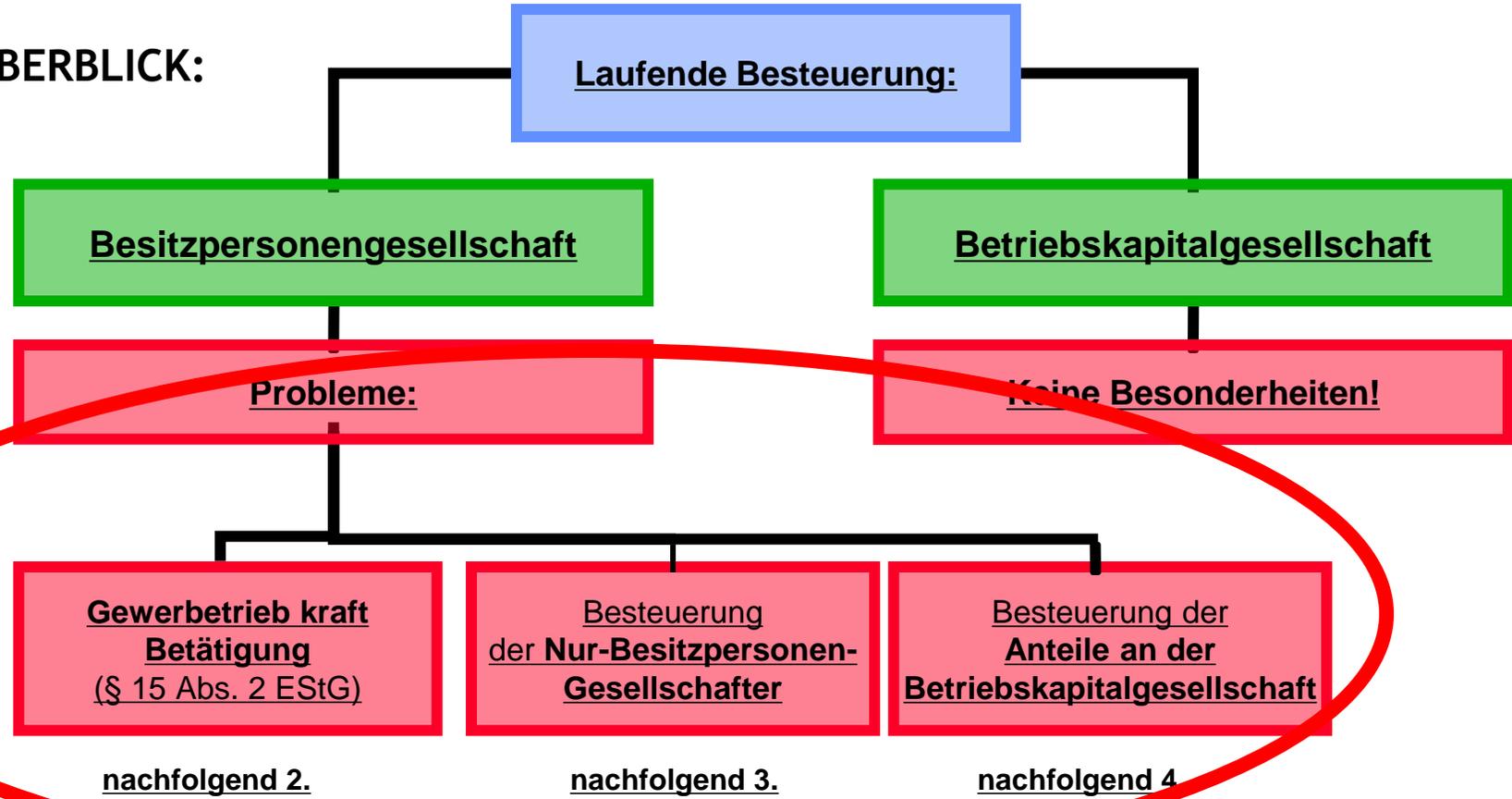
Sind stille Reserven aufzulösen?



D BETRIEBSAUFSPALTUNG

III. LAUFENDE BESTEUERUNG

1. ÜBERBLICK:



D BETRIEBSAUFSPALTUNG

III. LAUFENDE BESTEUERUNG

2. BESITZ-PERSG: GEWERBEBETRIEB KRAFT BETÄTIGUNG (§ 15 Abs. 2 EStG)?

a) Rechtsprechung/Finanzverwaltung:

- **Gewerbebetrieb kraft Betätigung wegen des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens**
- **Es ist nicht nur auf die Tätigkeit der Personengesellschaft abzustellen, sondern auf die gleichzeitige Beteiligung der Gesellschafter an der Betriebsgesellschaft**

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

III. LAUFENDE BESTEUERUNG

2. BESITZ-PERSG: GEWERBEBETRIEB KRAFT BETÄTIGUNG (§ 15 Abs. 2 EStG)?

b) Kritik:

- Bei der Beurteilung der Einkünfte der Personengesellschaft ist nur auf die Personengesellschaft selbst abzustellen (Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt)
- Von den Kriterien des § 15 Abs. 2 EStG sind nicht erfüllt:
 - ▶ Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
 - ▶ Überschreiten des Umfangs der privaten Vermögensverwaltung
- Kriterien „sachliche und persönliche Verflechtung“ sind Erfindungen der Rechtsprechung, die nicht bestimmbar sind und zudem im Laufe der Zeit immer weitgehender ausgelegt werden (z.B. Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlage)
- Systembruch im Ertragsteuerrecht, der besonders bei Fällen mit Auslandsberührung sichtbar wird

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

III. LAUFENDE BESTEUERUNG

3. BESTEUERUNG DER NUR-BESITZPERSONENGESELLSCHAFTER:

- a) Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb
- b) Begründung:
 - Bei der Beurteilung der Einkünfte der Personengesellschaft ist nur auf die Personengesellschaft selbst abzustellen (Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt)
 - Personengesellschaft ist insgesamt gewerblich tätig (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG - Infektion)

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

III. LAUFENDE BESTEUERUNG

4. BESTEUERUNG DER ANTEILE AN DER BETRIEBSKAPITALGESELLSCHAFT:

a) Anteile werden von der Personengesellschaft gehalten:

- Gewinnausschüttungen erhöhen den Gewinn der Betriebspersonengesellschaft (§ 3 Nr. 40 EStG)
- Realisierung des Gewinnausschüttungsanspruchs erst in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Gewinnausschüttungsbeschluss erfasst wurde, also ein Jahr später - keine phasengleiche Vereinnahmung (BFH BStBl. II 2001, 185)

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

III. LAUFENDE BESTEUERUNG

4. BESTEUERUNG DER ANTEILE AN DER BETRIESKAPITALGESELLSCHAFT:

b) Anteile werden von den Gesellschaftern der Besitzgesellschaft gehalten:

- Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzgesellschaft
- Begründung: Die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft gewährleistet den einheitlichen Betätigungswillen und dient somit der der Beteiligung der Gesellschafter an der Besitzpersonengesellschaft
- Gewinnausschüttungen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterliegen der Abgeltungssteuer/Teileinkünfteverfahren

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

IV. BEENDIGUNG

1. FORMEN DER BEENDIGUNG:

Wegfall der persönlichen und/oder sachlichen Voraussetzungen

a) Wegfall der persönlichen Verflechtung durch

- Wechsel von Gesellschaftern im Erbfall, bei Schenkungen, beim Verkauf von Anteilen, nach Ehescheidung
- Eintritt von Interessengegensätzen
- Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Betriebskapitalgesellschaft

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

IV. BEENDIGUNG

1. FORMEN DER BEENDIGUNG:

Wegfall der persönlichen und/oder sachlichen Voraussetzungen

b) Wegfall der sachlichen Verflechtung durch :

- Beendigung des Pachtvertrags
- Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage
- Änderung des Leistungsprogramms, so dass die überlassenen Wirtschaftsgüter keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr bilden

c) Achtung:

- Beendigung der Betriebsaufspaltung kann ohne entsprechenden Willen erfolgen; auch ein entgegenstehender Wille ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung

IV. BEENDIGUNG

2. STEUERFOLGEN DER BEENDIGUNG:

a) Grundsätze:

- Betriebsaufgabe der Besitzpersonengesellschaft (§ 16 Abs. 3 EStG) - trotz möglicherweise entgegenstehendem Willen des Steuerpflichtigen! -
- Alle im steuerlichen Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft befindlichen stillen Reserven sind aufzulösen:
 - ▶ stille Reserven in den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Kapitalgesellschaft (überlassene Wirtschaftsgüter: i.d.R. Immobilien)
 - ▶ aber auch stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen II, also in den von den Gesellschaftern gehaltenen Geschäftsanteilen an der Betriebskapitalgesellschaft
- Betriebsaufgabegewinn ist steuerbegünstigt (§§ 16, 34 EStG)
- keine Gewerbesteuer

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

IV. BEENDIGUNG

2. STEUERFOLGEN DER BEENDIGUNG:

b) ACHTUNG:

Besteuerung stiller Reserven kann ausnahmsweise vermieden werden, wenn

- **die Grundsätze der Betriebsverpachtung angewendet werden können, weil die weiterhin überlassenen Wirtschaftsgüter weiterhin einen Betrieb oder Teilbetrieb bilden:**
 - ▶ **Gesellschafter beziehen weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, allerdings ohne Gewerbesteuer**
 - ▶ **Gesellschafter können aber auch aus eigenem Antrieb die Betriebsaufgabe erklären**
- **näher Arbeitsunterlage zu F.III der Vorlesung**

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

IV. BEENDIGUNG

2. STEUERFOLGEN DER BEENDIGUNG:

b) ACHTUNG:

Besteuerung stiller Reserven kann ausnahmsweise vermieden werden, wenn

- die betreffenden Wirtschaftsgüter (überlassene Wirtschaftsgüter und Sonderbetriebsvermögen II) in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG überführt werden; Achtung: gegebenenfalls Anwendung von § 42 AO!
- die Personengesellschaft noch einen anderen Gewerbebetrieb ausübt (Infektionswirkung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

V. SONDERFORMEN

1. MITUNTERNEHMERISCHE BETRIEBSAUFSPALTUNG:

- a) **Definition: Betriebsaufspaltung zwischen einer Besitzpersonengesellschaft und einer Betriebspersonengesellschaft**
- b) **Problem: Qualifikation der wesentlichen Betriebsgrundlage als Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft oder als Sonderbetriebsvermögen der Betriebsgesellschaft?**
- c) **Steuerliche Behandlung:**
 - **zwei eigenständige Mitunternehmerschaften**
 - **Mitunternehmerkonzeption hat Vorrang vor der Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebspersonengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)**
 - **Gewerbebetrieb der Besitzgesellschaft ist Gewerbebetrieb kraft Betätigung (§ 15 Abs. 2 EStG)**

D BETRIEBSAUFSPALTUNG

V. SONDERFORMEN

2. KAPITALISTISCHE BETRIEBSAUFSPALTUNG:

- a) **Definition: Betriebsaufspaltung zwischen einer Besitzkapitalgesellschaft und einer Betriebskapitalgesellschaft**
- b) **Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen:**
 - **Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzgesellschaft, da § 15 Abs. Satz 1 Nr. 2 EStG bei Kapitalgesellschaften nicht gilt**
 - **Betriebsaufgabefolgen bei Wegfall der Verflechtungsvoraussetzungen aus Rechtsformgründen nicht denkbar**