

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

# Unternehmenssteuerrecht 2021

---

## Teil D: Laufende Besteuerung II. Querschnittsdarstellungen 2. Unternehmensverbindungen

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



### GLIEDERUNG

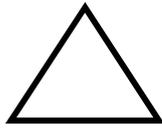
---



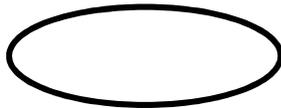
- A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN
- B WICHTIGE PROBLEMFELDER
- C GEWERBLICH TÄTIGE GMBH & CO. KG
- D BETRIEBSAUFSPALTUNG

## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### I. LEGENDE



= natürliche Person



= Personengesellschaft

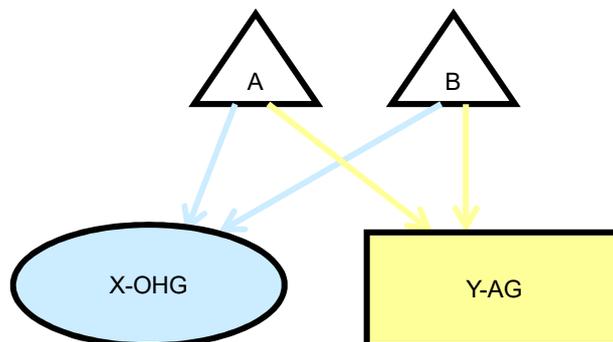


= Kapitalgesellschaft

## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### II. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

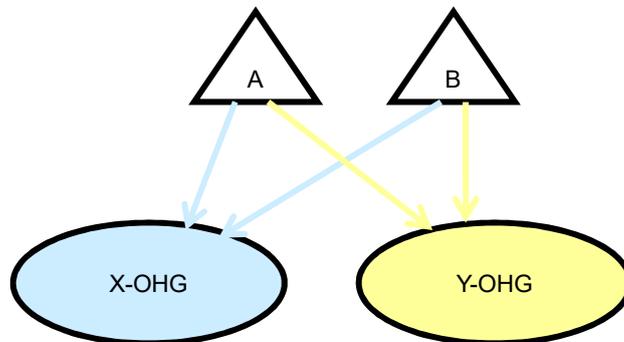
#### 1. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### II. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

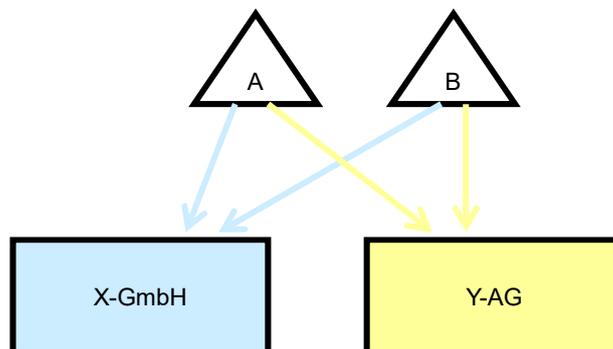
2. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### II. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

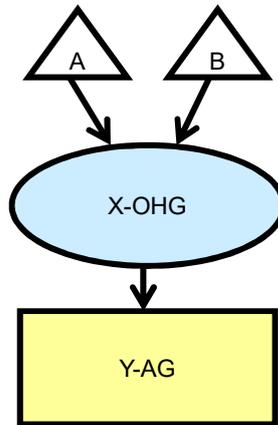
3. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

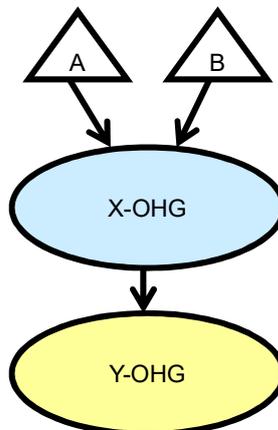
4. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

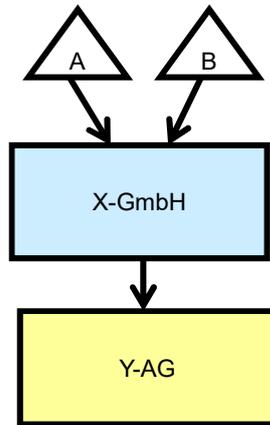
### III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

5. FALL:



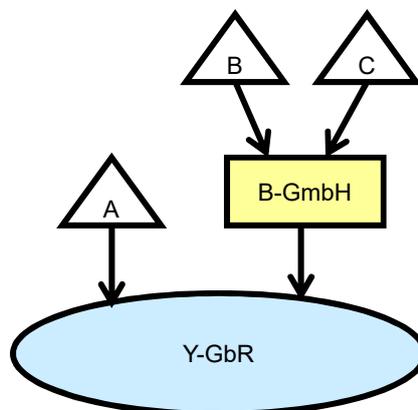
**A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN**  
**III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER**

6. FALL:



**A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN**  
**III. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER**

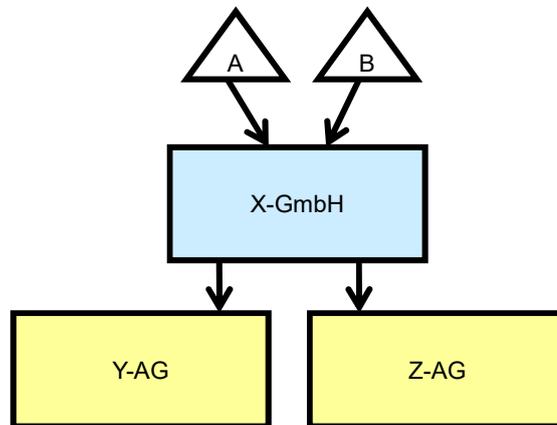
7. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### IV. DREIERKONSTELLATION

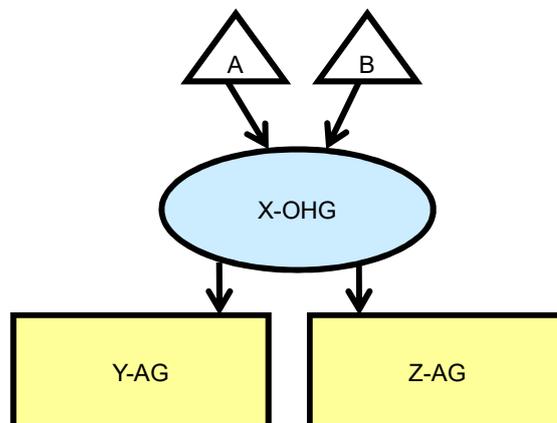
8. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### IV. DREIERKONSTELLATION

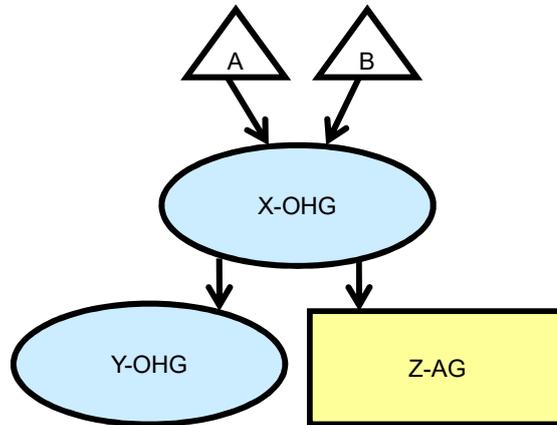
9. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### IV. DREIERKONSTELLATION

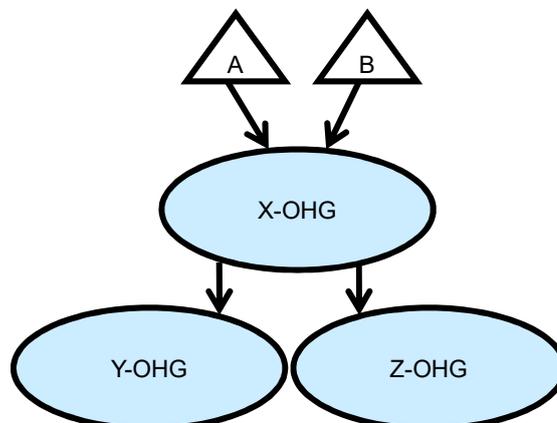
10. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### IV. DREIERKONSTELLATION

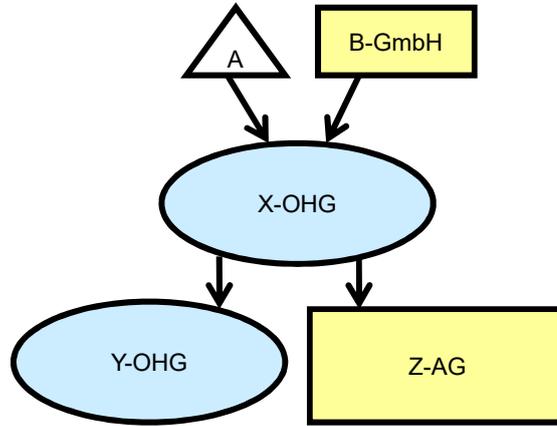
11. FALL:



## A MÖGLICHE FALLKONSTELLATIONEN

### IV. DREIERKONSTELLATION

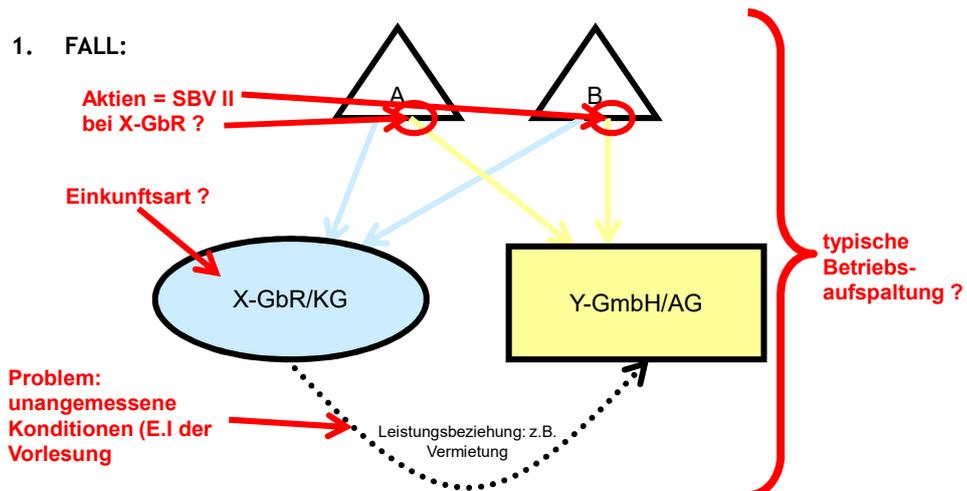
12. FALL:



## B WICHTIGE PROBLEMFELDER

### I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

1. FALL:



## 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

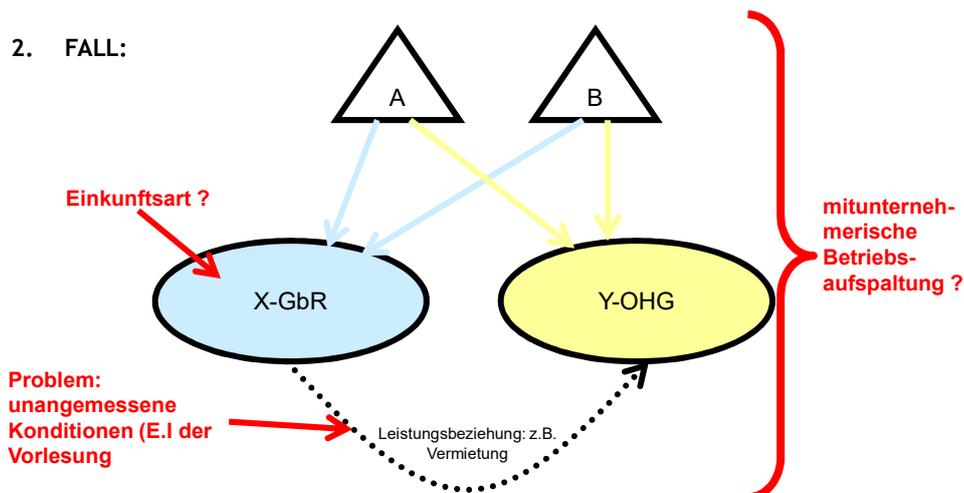
##### c) SBV II OHNE BETRIEBSAUFSPALTUNG:

- **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

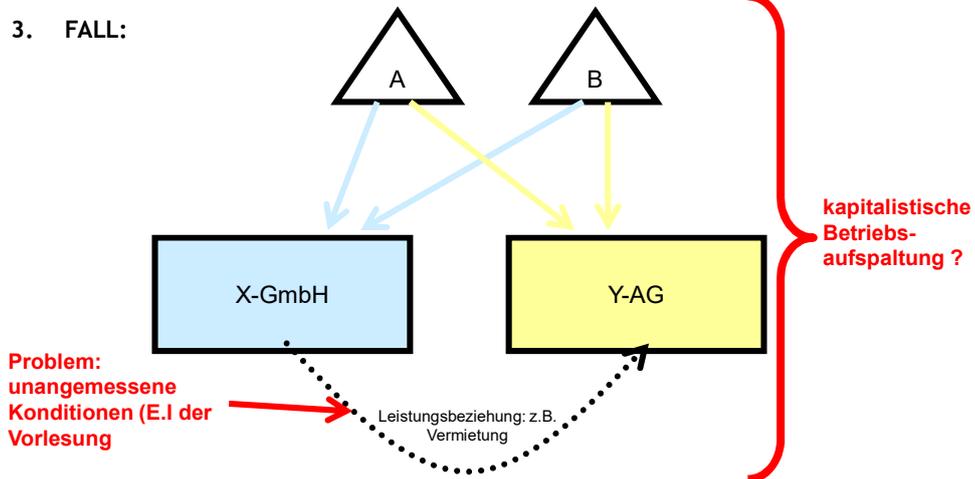
##### b) UNANGEMESSENE KUNDITIONEN ZWISCHEN DEN PERSGES

- Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 1

## B WICHTIGE PROBLEMFELDER

### I. ZWEIERKONSTELLATION: SCHWESTERN

#### 3. FALL:



## 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

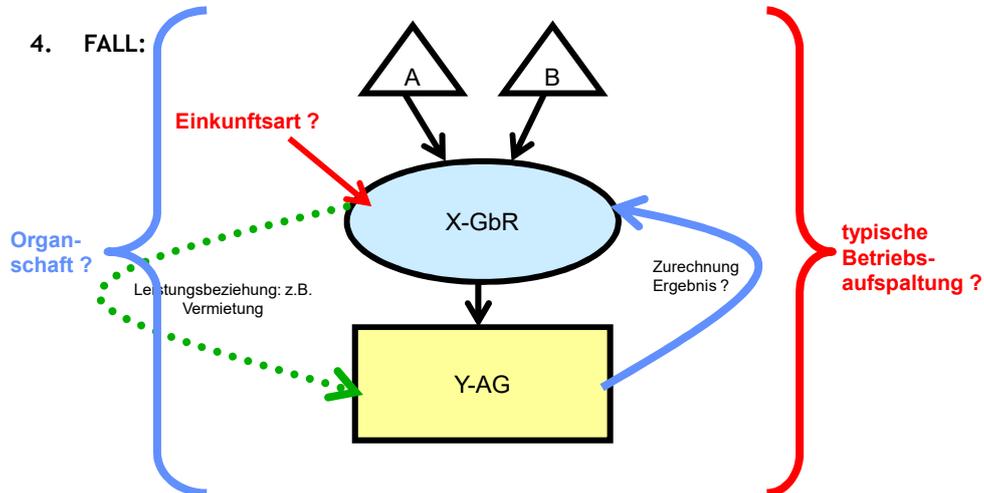
#### 3. FALL: SCHWESTER-KAPITAL-KAPITALGESELLSCHAFT

##### 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

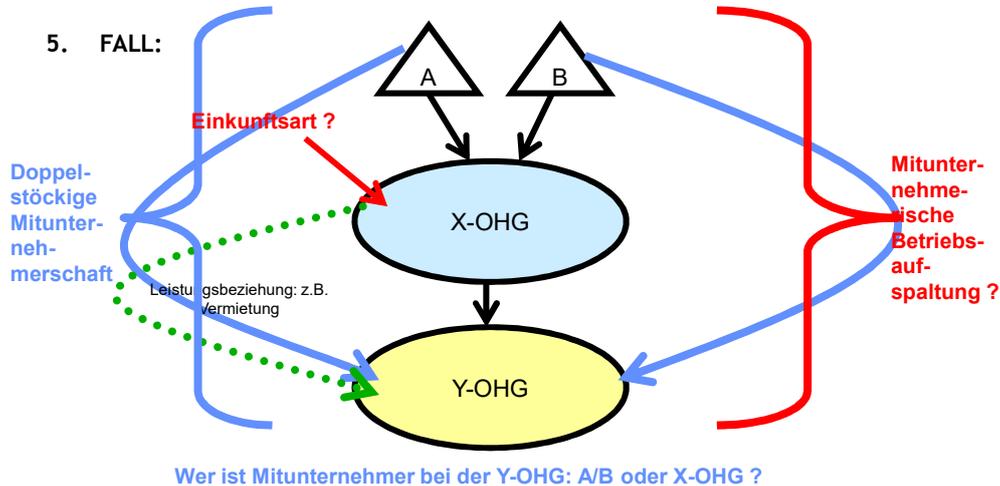
#### 4. FALL: MUTTER-PERSONEN- UND TOCHTER-KAPITAL-GESELLSCHAFT

- 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:



## 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

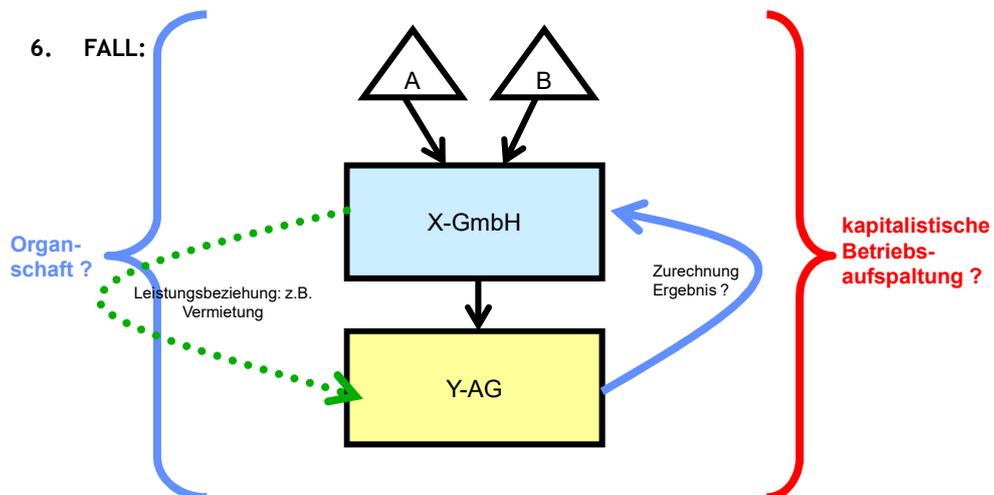
##### c) Unangemessene Konditionen zwischen der PersGes:

Siehe Anmerkungen zu Fallgruppe 4

## B WICHTIGE PROBLEMFELDER

### II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

#### 6. FALL:



## B WICHTIGE PROBLEMFELDER

### II. ZWEIERKONSTELLATION: MUTTER/TOCHTER

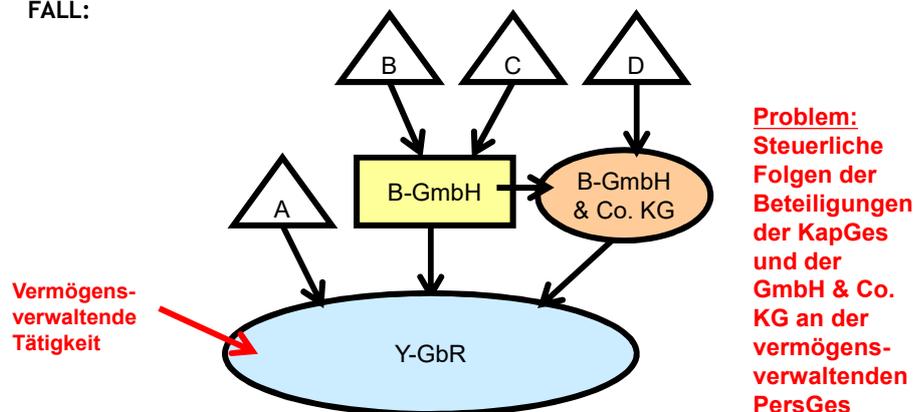
#### 6. FALL: MUTTER-KAPITAL- UND TOCHTER-PERSONEN-GESELLSCHAFT

- 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:



## 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):

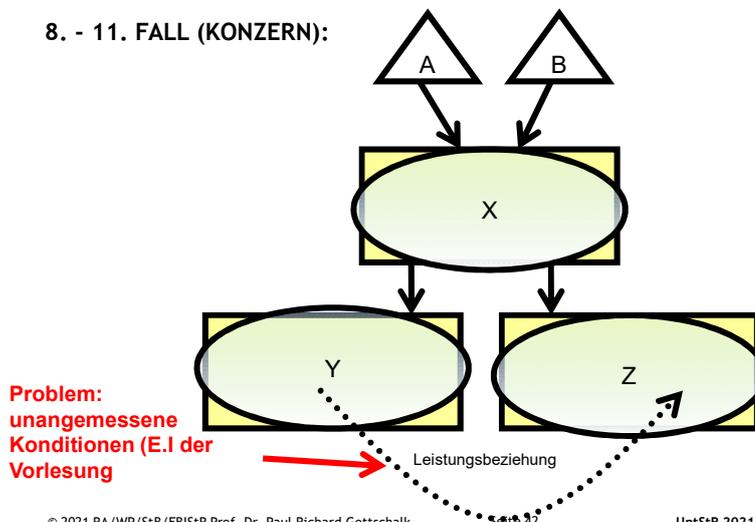
keine Bindung an Feststellungsbescheid

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

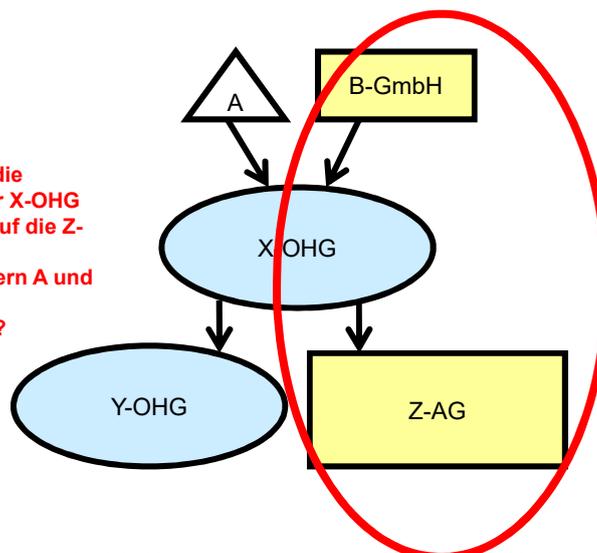
## B WICHTIGE PROBLEMFELDER

### 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?**



## **B WICHTIGE PROBLEMFELDER**

### **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**

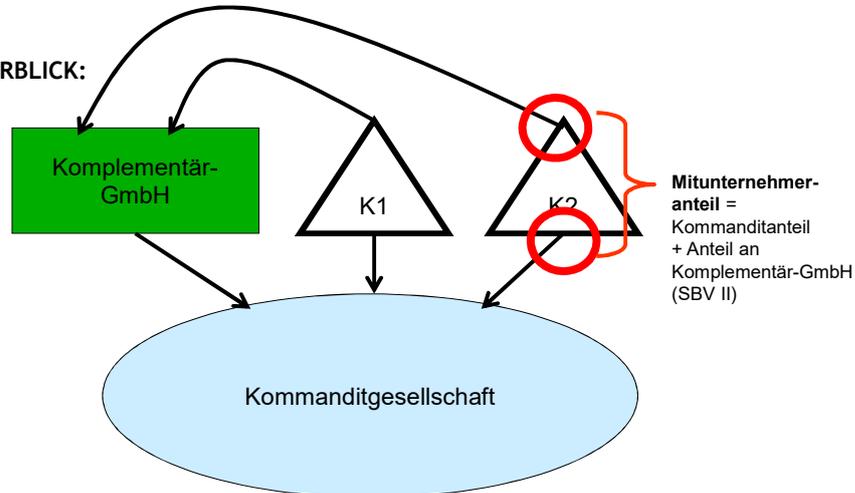
### **ÜBERSICHT**

- 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:

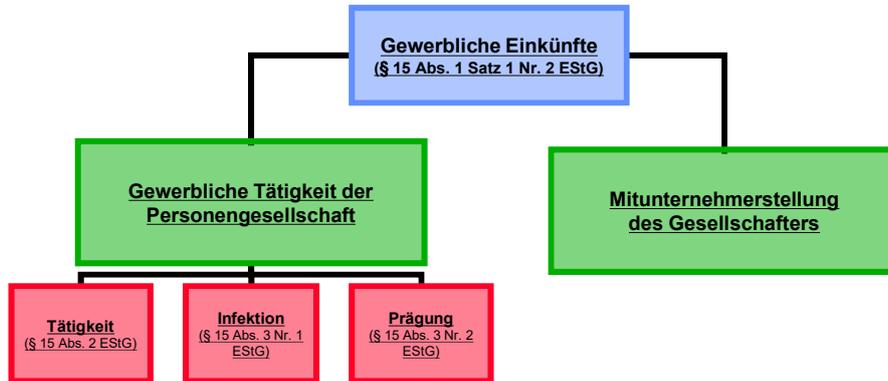
- a) Komplementärin: GmbH; Geschäftsanteile an der GmbH werden gehalten von
  - den Kommanditisten oder
  - der Kommanditgesellschaft selbst (Einheitsgesellschaft)
- b) Kommanditisten: i.d.R. natürliche Personen, aber auch Personengesellschaften oder juristische Personen möglich

#### 3. BESTEUERUNG:

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

### II. BESTEUERUNGSGRUNDSÄTZE

#### 1. PRÜFUNGSSCHEMA:



### 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)

### 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 gesplante 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 Gewerbesteuerobjekt)
    - 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

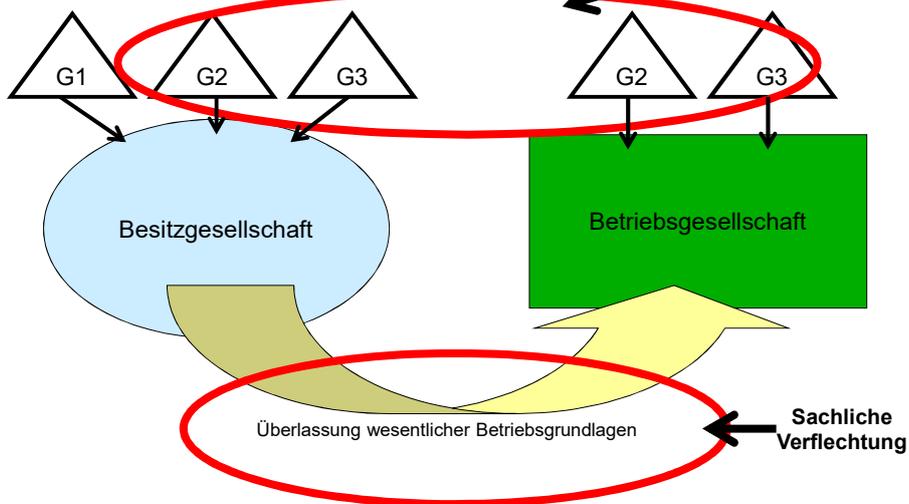
#### 1. GRUNDSÄTZE:

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

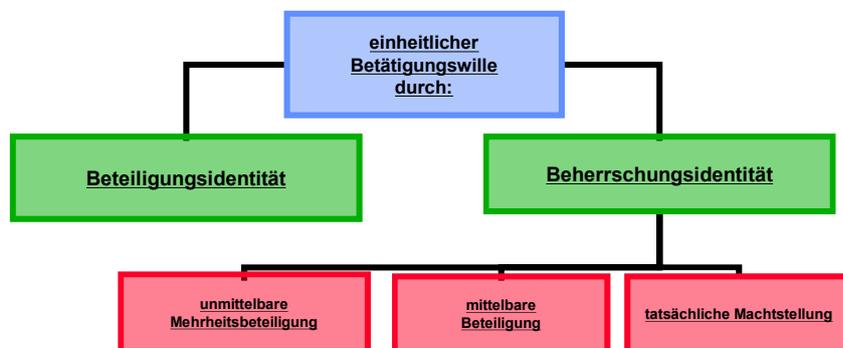
b) Formen der persönlichen Verflechtung:

## 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:

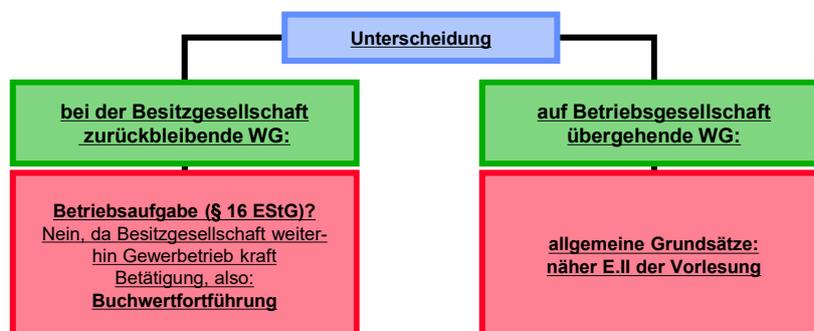
Sind stille Reserven aufzulösen?

## D BETRIEBSAUFSPALTUNG

### II. BEGRÜNDUNG

#### 2. ERTRAGSTEUERLICHE FRAGE:

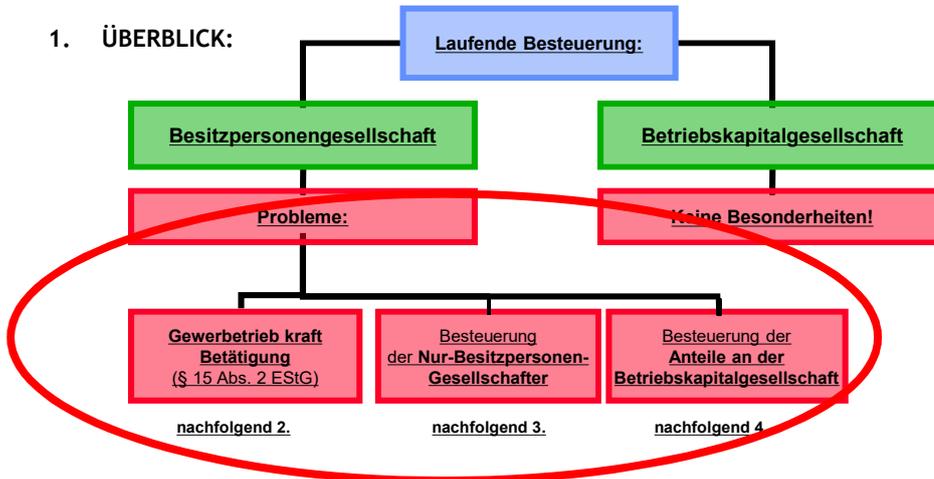
Sind stille Reserven aufzulösen?



## 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 BETRIEBSKAPITALGESELLSCHAFT:

- 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

## D BETRIEBSAUFSPALTUNG

### 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)

#### 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**