Joachim Patt

Praxisleitfaden Betriebsaufspaltung

Steuerrechtliche Gesamtdarstellung mit Grundzügen des Zivil- und Gesellschaftsrechts

SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER
POESCHEL

Joachim Patt

Praxisleitfaden Betriebsaufspaltung

Steuerrechtliche Gesamtdarstellung
mit Grundzügen des Zivil- und Gesellschaftsrechts

2017
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über < http://dnb.d-nb.de > abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem,
säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print: ISBN 978-3-7910-3912-1 Bestell-Nr. 13006-0001
ePDF: ISBN 978-3-7910-3913-8 Bestell-Nr. 13006-0150

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2017 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: Claudia Wild, Konstanz
Druck und Bindung: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza
Printed in Germany

April 2017

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort zur 1. Auflage

Die Idee der Aufspaltung eines Betriebs in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen (Betriebsaufspaltung) kommt ursprünglich aus dem Zivilrecht; so kann wertvolles Anlagevermögen separiert und dadurch z. B. dem Haftungsregime der geschäftlich agierenden Betriebsgesellschaft entzogen werden. Die Betriebsaufspaltung ist keine Rechtsform; vielmehr handelt es sich um einen Unternehmensverbund verschiedener Rechtsträger. Sie ist in vielen Bereichen des Zivilrechts gleichermaßen anerkannt wie auch im Steuerrecht, wo sie eine spezielle Würdigung erfährt. Die Betriebsaufspaltung ist in keinem Steuergesetz normiert. Die steuerliche Sonderbehandlung resultiert aus der ständigen Rechtsprechung zur Auslegung des bestehenden Unternehmensteuerrechts. Dabei wird die wirtschaftliche Verbundenheit der Doppelgesellschaft in Einheit mit der personellen Verflechtung berücksichtigt. Auch wenn der BFH bis in jüngste Zeit den Stimmen, die eine steuerrechtliche Rechtsgrundlage für die Betriebsaufspaltung ablehnen, eine Absage erteilt hat, ist festzustellen, dass noch nicht alle Bereiche der Betriebsaufspaltung abschließend geklärt sind. So ergehen jedes Jahr neue höchstrichterliche Entscheidungen zur Betriebsaufspaltung; die Zahl von 1000 BFH-Urteilen ist längst überschritten.

Die Betriebsaufspaltung ist bei mittelständischen Unternehmen weit verbreitet. Dies liegt auch daran, dass in der Vergangenheit die Begründung einer Betriebsaufspaltung steuerneutral behandelt worden ist. Das Thema Betriebsaufspaltung ist kompliziert und äußerst vielschichtig. Wer auf der sicheren Seite sein will, braucht gute Fachkenntnisse über diese Spezialmaterie. Das vorliegende Buch enthält eine Darstellung der aktuellen Rechtsprechung, der Verwaltungsauffassung und der Meinung im Fachschrifttum zu den steuerlichen und auch außersteuerlichen Rahmenbedingungen der Betriebsaufspaltung.

Die Entscheidung für eine Betriebsaufspaltung aus steuerlicher Sicht erschöpft sich nicht nur in der laufenden Besteuerung der Doppelgesellschaft. Die Betriebsaufspaltung sollte ständig daraufhin überprüft werden, ob die konstitutiven Voraussetzungen hierfür weiterhin vorliegen und ob Strukturanpassungen wegen möglicher negativer Auswirkungen als Folge der sich ändernden Vorschriften des Unternehmensteuerrechts notwendig sind. Da die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung sich einzig am objektiven Tatbestand einer Betriebsaufspaltungssituation orientieren, werden von den Sonderregelungen sowohl die ungewollte Errichtung einer Betriebsaufspaltung als auch die unfreiwillige Beendigung derselben erfasst. Die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung sollte folglich auch derjenige kennen, der eine Betriebsaufspaltung wirksam vermeiden möchte. Ebenso werden in diesem Buch die Sachverhalte aufgezählt, die zu einer Beendigung einer bestehenden Betriebsaufspaltung führen sowie deren Rechtsfolgen und gestalterische Überführungsmöglichkeiten in eine andere Struktur.

Joachim Patt — Mühleip, Januar 2017

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 1. Auflage V
Abkürzungsverzeichnis XI

1 Allgemeines 1

2 Begriff und Rechtsgrundlagen im Steuerrecht 3

3 Wesen und steuerliche Rahmenbedingungen 5
3.1 Charakteristik und Entscheidungskriterien für die Betriebsteilung 5
3.2 Steuerliche Vor- und Nachteile 6

4 Außersteuerliche Aspekte 9
4.1 Betriebsaufspaltung in anderen Rechtsgebieten 9
4.2 Betriebsteilung 9
4.3 Haftungsbeschränkung 10
4.3.1 Haftung in einer Betriebsaufspaltungssituation (qualifiziert faktischer Konzern) 11
4.3.2 Haftung bei Insolvenz der Betriebsgesellschaft 12

5 Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung 15

6 Klassische Betriebsaufspaltung 17
6.1 Voraussetzungen 17
6.1.1 Betriebsgesellschaft 18
6.1.2 Sachliche Verflechtung 19
6.1.3 Personelle Verflechtung 31
6.2 Begründung der Betriebsaufspaltung 45
6.2.1 Unechte Betriebsaufspaltung 45
6.2.2 Errichtung einer Betriebsaufspaltung durch Verpachtung des ganzen Betriebs 46
6.2.3 Errichtung einer (echten) Betriebsaufspaltung mit Veräußerung des Umlaufvermögens 46
6.2.4 Errichtung einer (echten) Betriebsaufspaltung durch Übertragung eines Teilbetriebs 47

6.2.5 Errichtung einer (echten) Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Beteiligungsidentität 48
6.2.6 Errichtung einer Betriebsaufspaltung unter Beteiligung von Angehörigen als Nur-Betriebsgesellschafter 49
6.3 Nachträglich erkannte Betriebsaufspaltung 52
6.4 Betriebsaufspaltung »über die Grenze« 54
6.4.1 Besitzgesellschafter ist im Ausland ansässig 54
6.4.2 Betriebsgesellschaft ist im Ausland ansässig 55
6.5 Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung: Besteuerung der/des Inhaber/s des Besitzunternehmens 55
6.5.1 Steuerliche Selbständigkeit von Besitz- und Betriebsunternehmen 55
6.5.2 Rechtsform des Besitzunternehmens 56
6.5.3 Einkunftsart und Gewinnermittlungsart 56
6.5.4 Betriebsvermögen 58
6.5.5 Übertragung der Anteile an der Betriebsgesellschaft auf Angehörige 64
6.5.6 Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf die Betriebsgesellschaft 66
6.5.7 Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben – Beispiele 67
6.5.8 Umsatzsteuer 79
6.6 Laufende Besteuerung des Betriebsunternehmens 81
6.7 Schlussbesteuerung 82
6.7.1 Beendigung der Betriebsaufspaltung – Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe 82
6.7.2 Aufgabegewinn (Ermittlung) 83
6.7.3 Aufgabegewinn (Besteuerung) 84
6.7.4 Betriebsaufgabe durch Wegfall der personellen Verflechtung 85
6.7.5 Betriebsaufgabe durch Wegfall der sachlichen Verflechtung 87
6.7.6 Beendigung der Betriebsaufspaltung ohne Aufdeckung stiller Reserven (Ausnahmen) 88

7 Kapitalistische Betriebsaufspaltung 95
7.1 Begriffsbestimmung 95
7.2 Bedeutung 95
7.3 Gründung 96
7.4 Laufende Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft 97
7.5 Beendigung der Betriebsaufspaltung 98

8 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung 99
8.1 Begriff 99
8.2 Mittelbare mitunternehmerische Betriebsaufspaltung 100

8.3 Unmittelbare mitunternehmerische Betriebsaufspaltung 101
8.3.1 Begriff 101
8.3.2 Sonderbetriebsvermögen bei fehlender Bilanzierungskonkurrenz 102
8.3.3 Vor- und Nachteile der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung 103
8.3.4 Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zum Sonderbetriebsvermögen (Abgrenzungsfragen) 106
8.3.5 Laufende Besteuerung 110
8.3.6 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen 113
8.3.7 Beendigung der Betriebsaufspaltung 114

9 Gewerbesteuer 117
9.1 Steuergegenstand (§ 2 GewStG) 117
9.1.1 Besitzunternehmen als Gewerbebetrieb 117
9.1.2 Beginn der Gewerbesteuerpflicht 118
9.1.3 Echte Betriebsaufspaltung 119
9.1.4 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung 120
9.2 Steuerbefreiung (§ 3 GewStG) 121
9.3 Hebeberechtigte Gemeinde (§ 4 GewStG) 122
9.4 Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) 123
9.4.1 Begriff und Ermittlung 123
9.4.2 Errichtung einer Betriebsaufspaltung 124
9.5 Hinzurechnungen zum Gewinn (§ 8 GewStG) 127
9.5.1 Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen (§ 8 Nr. 1 GewStG i. d. F. des URefG 2008) 127
9.5.2 Hinzurechnung bei Organschaft 129
9.6 Kürzungen vom Gewinn (§ 9 GewStG) 130
9.6.1 Kürzung für Grundstücksunternehmen 130
9.6.2 Ausschüttung der Betriebskapitalgesellschaft 131
9.7 Organschaft 133
9.7.1 Einheitlicher Gewerbeertrag im Organkreis 133
9.7.2 Voraussetzungen der Organschaft 134

Stichwortverzeichnis 137

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEBewAntBV	Anwendungserlass zur Bewertung des Anteils- und Betriebsvermögens
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz)
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Handbuch

EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EZ	Erhebungszeitraum (bei der GewSt)
f., ff.	folgende, fortfolgende
FinMin	Finanzministerium
FinVerw	Finanzverwaltung
FG	Finanzgericht
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GA	Gewinnausschüttung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStH	Gewerbesteuerhinweise
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
H	Hinweise (im Einkommensteuer-Handbuch)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. H. v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
JStG 2008	Jahressteuergesetz 2008
JStG 2009	Jahressteuergesetz 2009
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
Kö	Körperschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. E.	meines Erachtens
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
n. F.	neue Fassung

NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
PersGes	Personengesellschaft
PV	Privatvermögen
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
rkr.	rechtskräftig
Rz.	Randziffer
s.	siehe
s. u.	siehe unten
SE	Europäische Gesellschaft (Societas Europaea)
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
s. o.	siehe oben
sog.	so genannte/r
Sonder-BV	Sonderbetriebsvermögen
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
Ubg	Unternehmensberatung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt-Erlass 2011	Erlass zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer Steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz in der Fassung des SEStEG
UmwStG 1995	Umwandlungssteuergesetz 1995
URefG 2008	Unternehmenssteuerreformgesetz 2008
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter
Wj.	Wirtschaftsjahr
z. B.	zum Beispiel

1 Allgemeines

Der Begriff der Betriebsaufspaltung ist längst kein Fachausdruck mehr für Steuerspezialisten. Vielmehr ist die so bezeichnete Organisationsform von gewerblich tätigen Unternehmen (gerade) im Mittelstand häufig vertreten und hat auch außerhalb des Steuerrechts Einzug gehalten. Die Enzyklopädie von Brockhaus führt die Wesensmerkmale der Betriebsaufspaltung wie folgt aus: »Teilung eines Betriebes in zwei rechtlich selbständige Gesellschaften (Doppelgesellschaft) zum Zwecke der Steuerersparnis bei gleichzeitiger Haftungsbeschränkung. Die Besitzgesellschaft als PersGes behält das Vermögen, die Betriebsgesellschaft als KapGes trägt mit der beschränkten Haftung alle Risiken der Produktion und des Vertriebes. Steuersparende Gewinnverschiebungen lassen sich z. B. durch entsprechende Vermietungs- und Geschäftsführerverträge erzielen.« In der Internet-Enzyklopädie »Wikipedia« wird die Betriebsaufspaltung wie folgt beschrieben: »Eine Betriebsaufspaltung ist ein steuerliches Konstrukt (oder auch Rechtsinstitut), bei dem ein wirtschaftlich gesehen einheitliches Unternehmen in zwei oder mehrere rechtlich selbständige Einheiten unterteilt (»aufgespalten«) wird, wobei jedoch die beteiligten rechtlich selbständigen Einheiten personell und wirtschaftlich aneinandergebunden bleiben.«