

Münster, 19.06.2017
Herford, 20.06.2017
Rheda-Wiedenbrück, 21.06.2017
Siegen, 26.06.2017
Dortmund, 29.06.2017
Köln II, 04.09.2017
Bonn, 05.09.2017
Köln I, 12.09.2017
Aachen II, 18.09.2017
Aachen I, 19.09.2017
Heinsberg, 28.09.2017



Betriebsaufspaltung im Steuerrecht

Steuerberaterverband Köln
Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e.V.

Christoph Juhn LL.M./StB



Christoph Juhn

LL.M. Unternehmensteuerrecht
Steuerberater

Steuerrechtliche Gestaltungsberatung
Laufende Steuerberatung



Dr. jur. Sascha Besau

Rechtsanwalt, LL.M. (Mergers & Acquisitions)
Fachanwalt für Handels-/Gesellschaftsrecht
Fachanwalt für Steuerrecht

Wirtschaftsrecht / Gesellschaftsrecht



Marius Christian Langenhorst

Rechtsanwalt, LL.M. (Taxation)
Fachanwalt für Steuerrecht

Wirtschaftsrecht / Gesellschaftsrecht

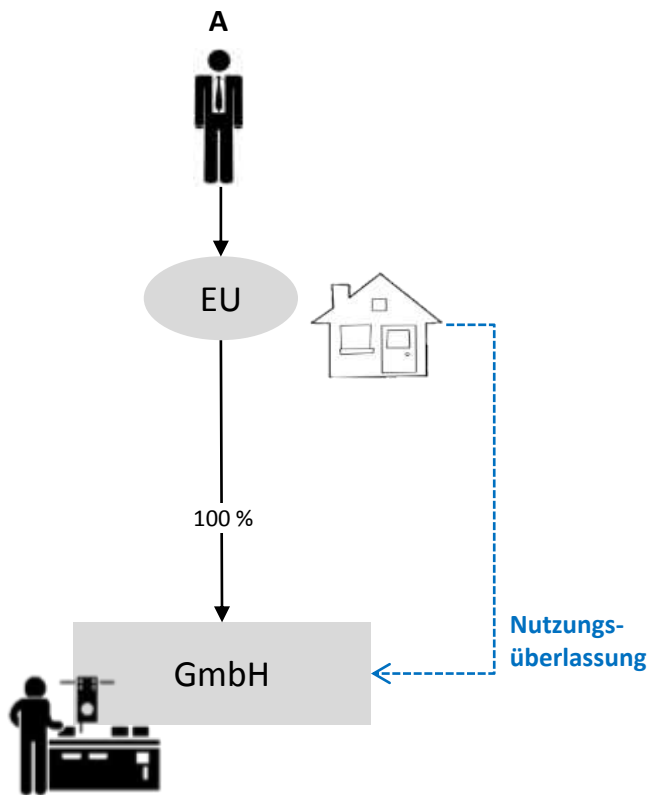


Carmen Rupprecht

Diplom Betriebswirtin (FH)
Steuerberaterin

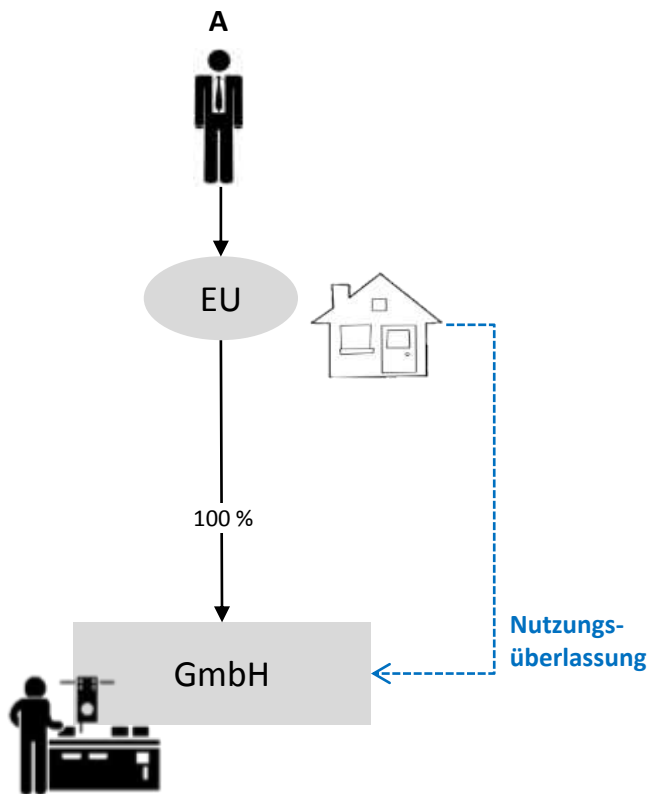
Laufende Steuerberatung

Allgemeines



- Die Betriebsaufspaltung ist gesetzlich nicht geregelt.
- Entstanden durch BFH-Rechtsprechung (sogenanntes „Richterrecht“)
- Tatbestandsvoraussetzungen:
 - Sachliche Verflechtung
 - Personelle Verflechtung
- Rechtsfolgen:
 - Fiktion eines gewerblichen Einzelunternehmens (Besitz-Unternehmen)

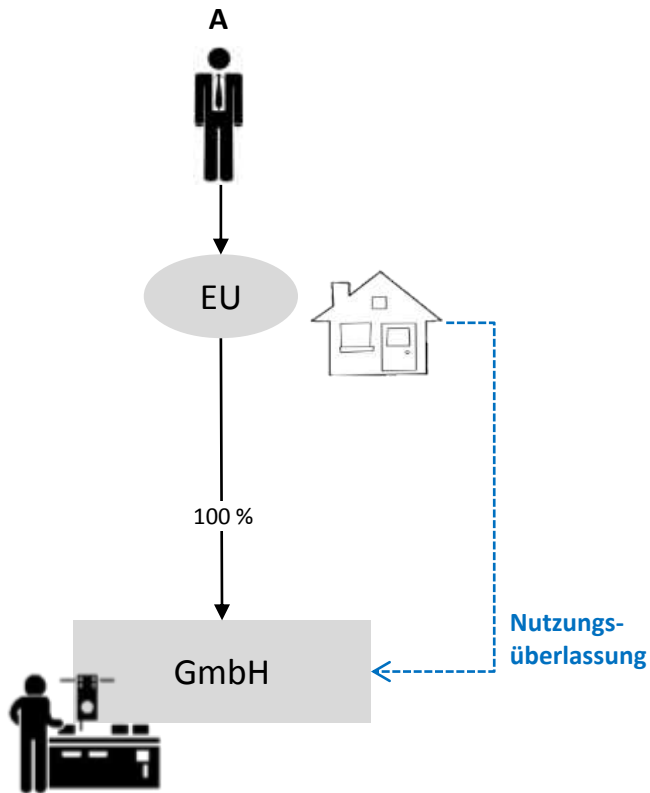
Sachliche Verflechtung



Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

- 1974: spezielles Fabrikgebäude
- 2000: Büro- und Verwaltungsgebäude

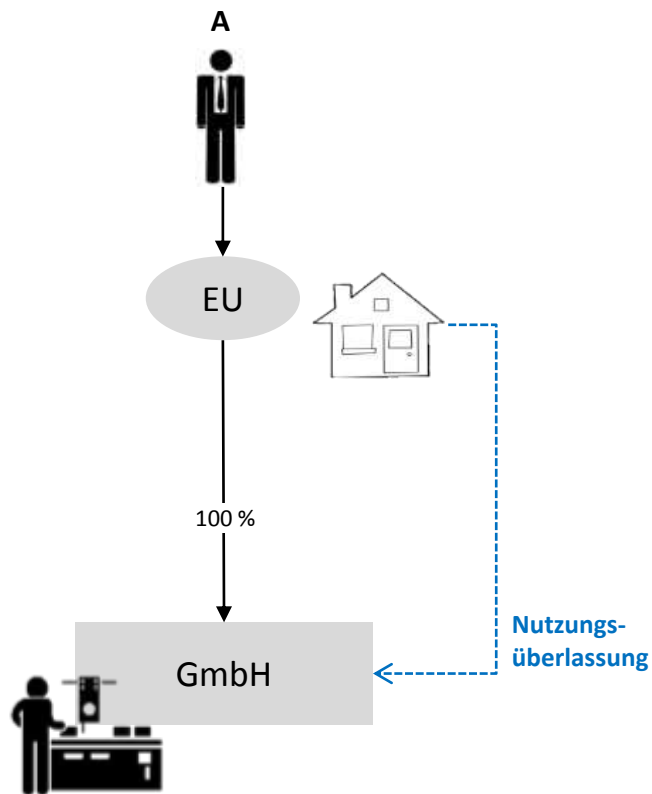
Sachliche Verflechtung



Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

- BFH vom 13.7.2006 – IV R 25/05
„Vermietung nicht besonders hergerichteter Büroräume in einem Einfamilienhaus an die Betriebsgesellschaft“
- Normales Home-Office stellt wesentliche Betriebsgrundlage dar

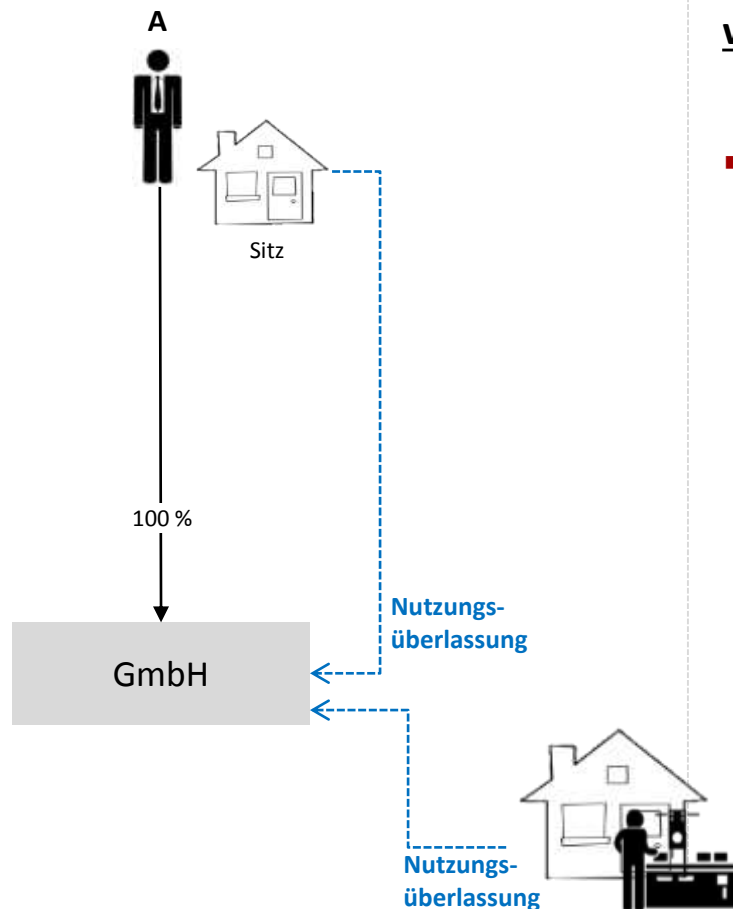
Sachliche Verflechtung



Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

- BFH vom 24.4.1991 – X R 84/88
„Auch die leihweise Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen an beherrschte Betriebskapitalgesellschaften kann eine Betriebsaufspaltung begründen.“
- Unentgeltliche Überlassung/Leihe reicht aus

Sachliche Verflechtung

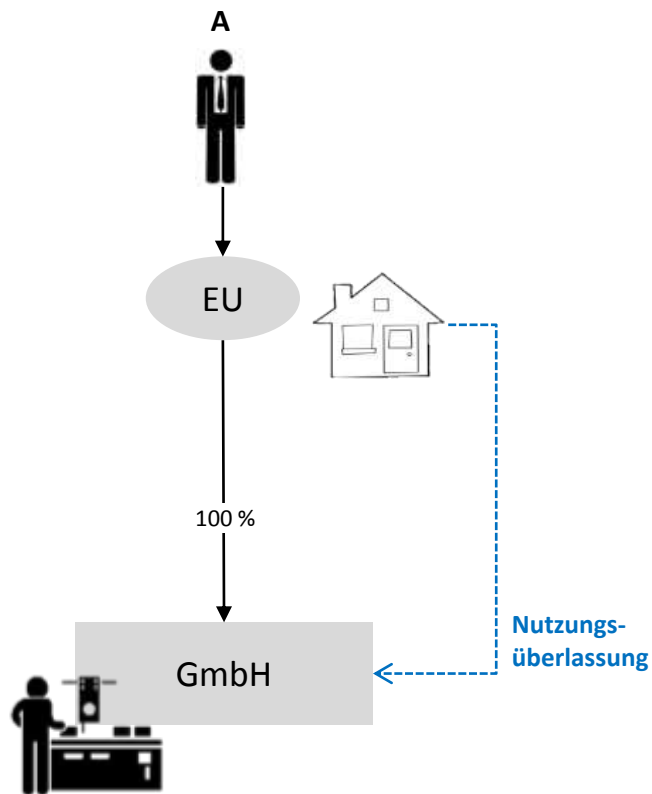


Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

- BFH vom 29.07.2015 – IV R 16/13

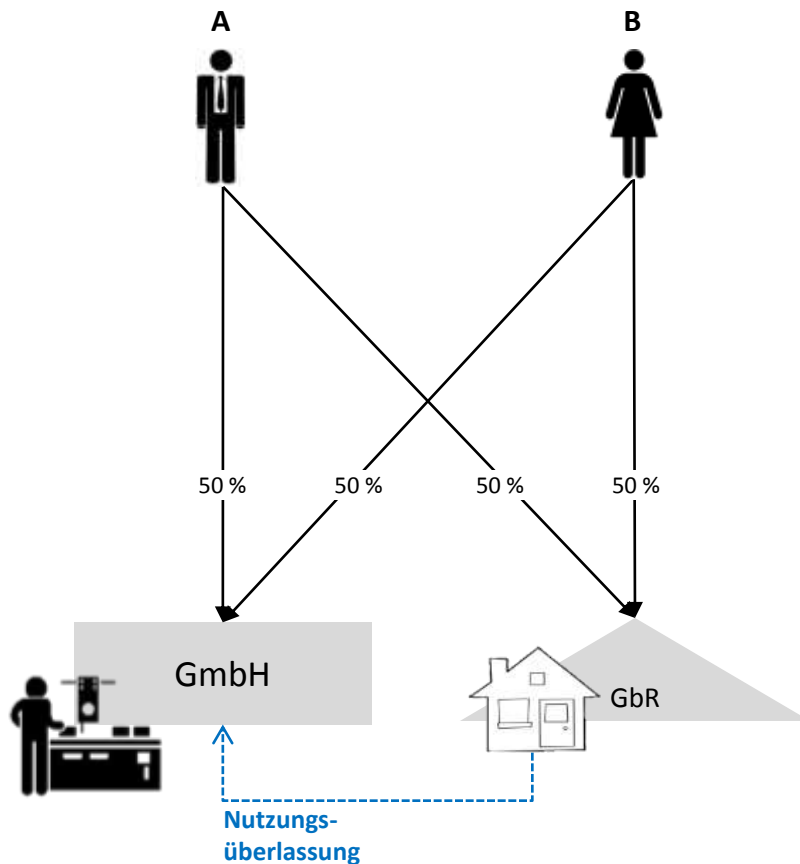
„Allein der Umstand, dass eine AG am Ort ihres Sitzes Räumlichkeiten angemietet hat, rechtfertigt noch nicht die Annahme, dass diese für die AG stets von funktional wesentlicher Bedeutung sind. Der Sitz einer AG hat indes lediglich Indizwirkung dahingehend, dass am Ort des Sitzes angemietete Räumlichkeiten für die AG von funktional wesentlicher Bedeutung sind.“

Personelle Verflechtung



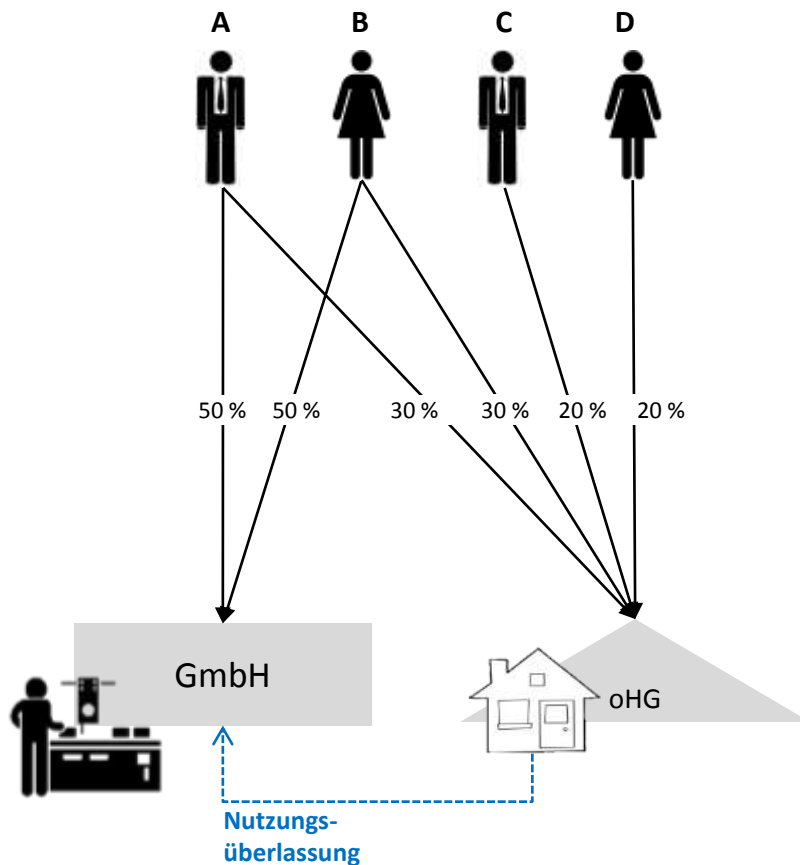
- BFH Urteil vom 24.2.1994 – IV R 8–9/93
„Eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) beherrschen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.“
- Personelle Verflechtung vorliegend gegeben

Personelle Verflechtung



- BFH Urteil vom 24.2.1994 – IV R 8–9/93
„Eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) beherrschen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.“
- Personelle Verflechtung vorliegend gegeben

Personelle Verflechtung

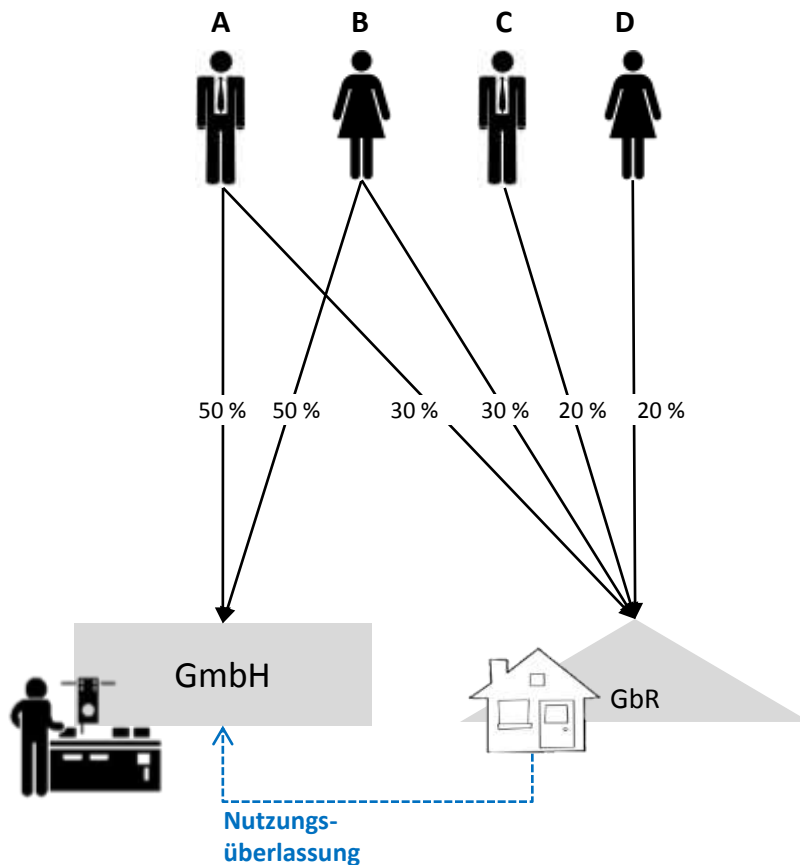


Mehrheitsprinzip bei Besitz-oHG

(Standard bei oHG und KG)

- BFH Urteil vom 2.8.1972 – IV 85/67
- Personelle Verflechtung vorliegend gegeben

Personelle Verflechtung

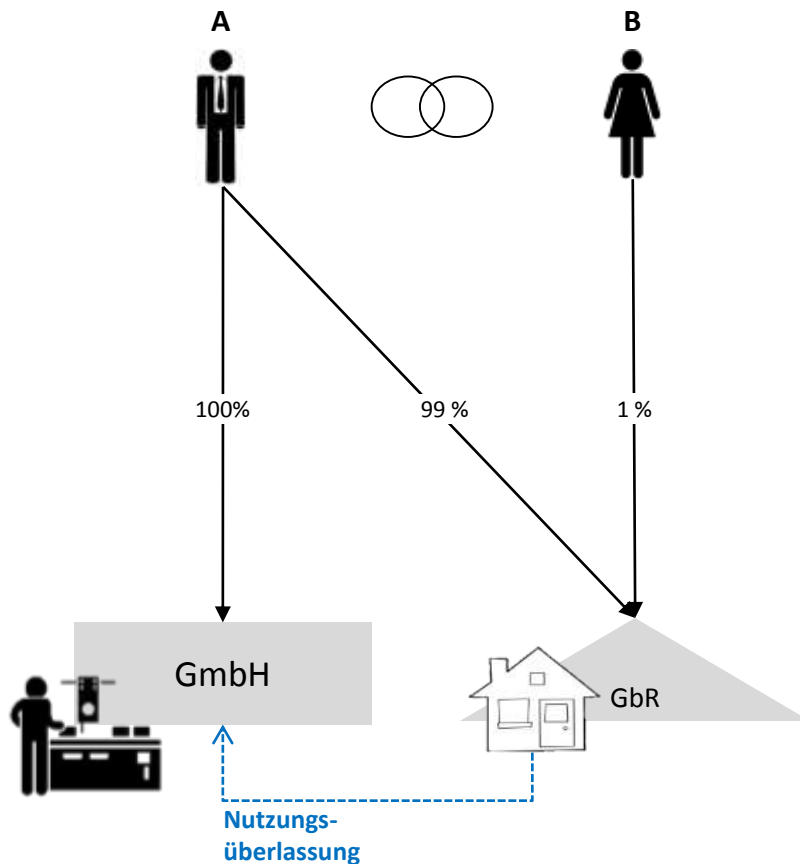


Einstimmigkeitsprinzip bei Besitz-GbR

(Standard bei GbR)

- BFH Urteil vom 9.11.1983 – I R 174/79
- Personelle Verflechtung vorliegend nicht gegeben

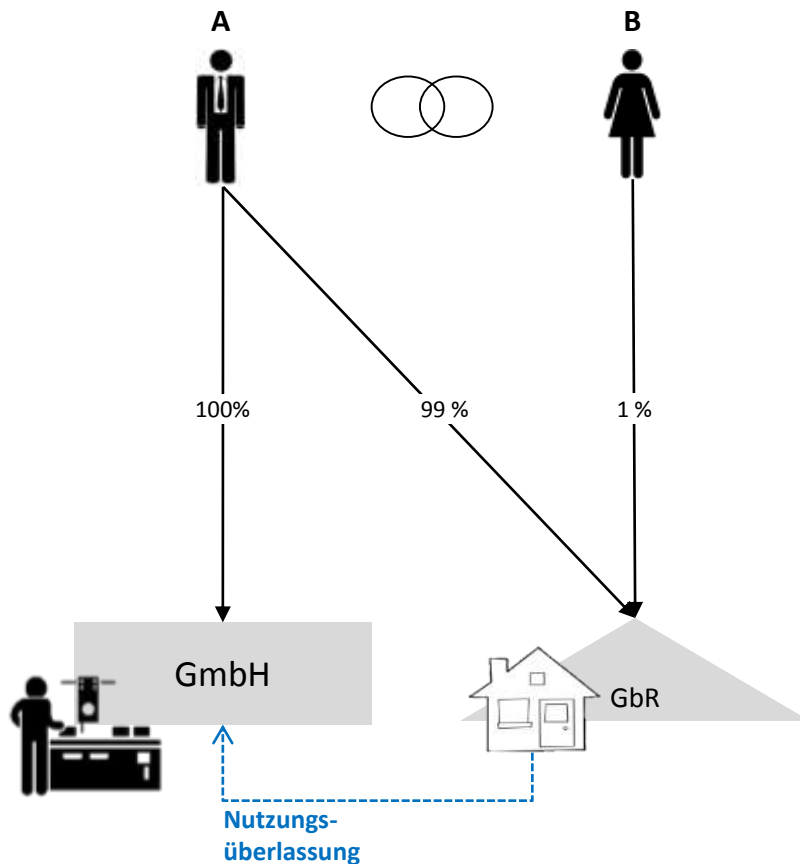
Personelle Verflechtung



Königsweg

- Einstimmigkeitsprinzip bei Besitz-GbR (Standard bei GbR)
- Personelle Verflechtung sollte vorliegend nicht gegeben sein
- Vgl. BMF v. 18.11.1986
- Vgl. BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85

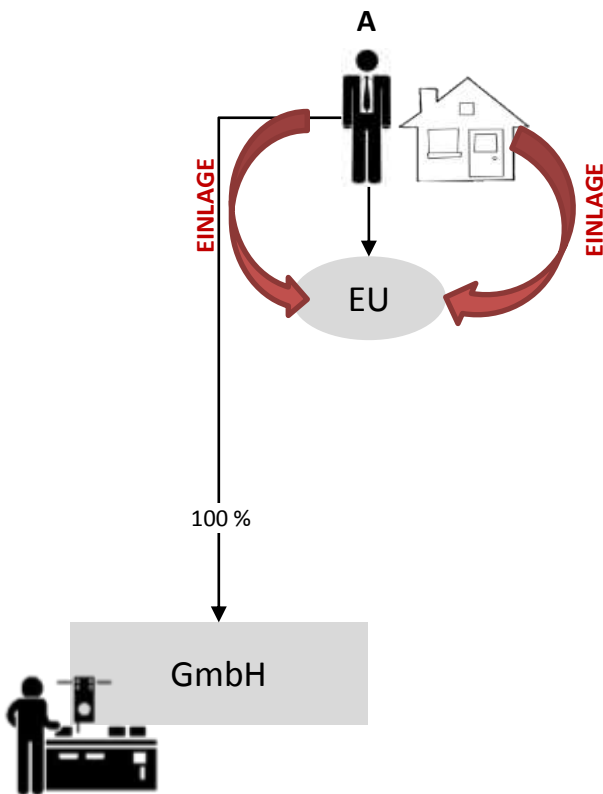
Personelle Verflechtung



Risiko

- Einstimmigkeitsprinzip bei Besitz-GbR (Standard bei GbR)
- Praxis-Problem: A ist zum Geschäftsführer der GbR bestellt
- BFH Urteil vom 1.7.2003 – V III R 24/01
- BFH Urteil vom 8.9.2011 – IV R 43/07
- Personelle Verflechtung vorliegend gegeben

Beginn der Betriebsaufspaltung



- Die Betriebsaufspaltung beginnt, sobald sachliche und personelle Verflechtung erstmalig vorgelegen haben.
- In der Praxis wird dies regelmäßig der Beginn der Nutzungsüberlassung sein.
- Folgen:
 - Einlage der GmbH-Beteiligung zu Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 lit. b EStG)
 - Einlage der Immobilie zum Teilwert (Verkehrswert) abzüglich im Privatvermögen vorgenommener Afa (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG)
- Einlagen lösen grundsätzlich keine Besteuerung auf Ebene der Privatperson aus

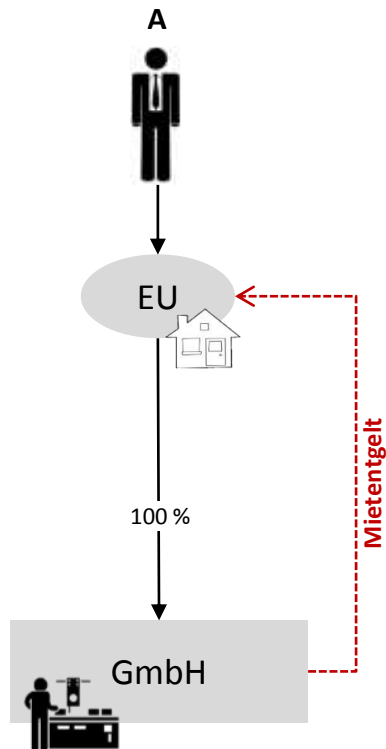
Nachträgliche Entdeckung

- Wird die Betriebsaufspaltung zunächst nicht erkannt, sind die Mieteinkünfte in der Regel fälschlicherweise zunächst als Einkünfte aus V+V behandelt worden.
- Rückwirkende Korrektur der Einkünfte erforderlich (Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
- Korrektur ggf. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO
- Bei Festsetzungsverjährung
 - Erfassung der Wirtschaftsgüter (Grundstück und GmbH-Beteiligung) in der Anfangsbilanz des ersten noch offenen Veranlagungsjahres
 - Bewertung mit den Werten, die sich bei ordnungsgemäßer Bilanzierung ergeben hätten (Schattenrechnung).

Besitzunternehmen: Umqualifizierung der Einkünfte

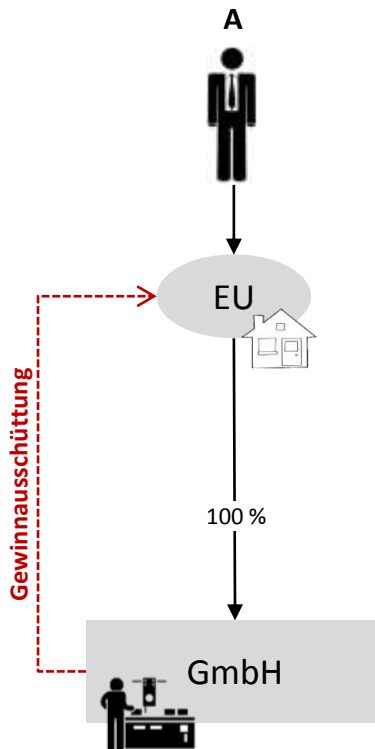
Die grundsätzliche vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens wird durch die gewerbliche Tätigkeit der Betriebs-GmbH gewerblich infiziert.

Besitzunternehmen: Mieteinnahmen



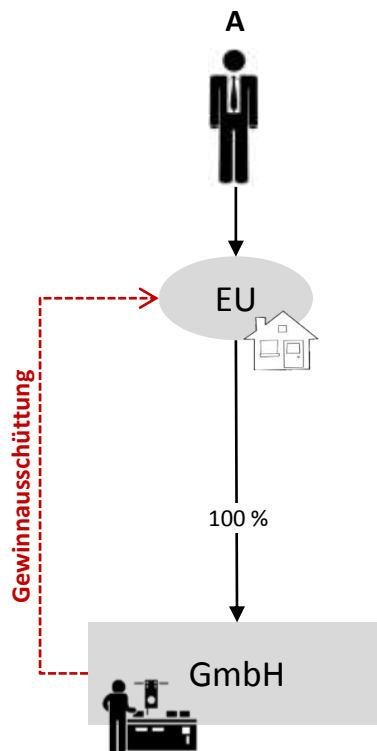
- Immobilie zählt zum Betriebsvermögen des Besitz-Unternehmens (= Einzelunternehmen)
- Mieteinnahmen stellen keine Einkünfte aus V+V (§ 21 EStG) mehr dar
- Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

Besitzunternehmen: Gewinnausschüttungen



- Auch die die Beteiligung an der Betriebs-GmbH zählt zum notwendigen (Sonderbetriebs-)Vermögen
- Gewinnausschüttungen stellen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) mehr dar
- Folge: Auch die aus der Betriebs-GmbH geleisteten Gewinnausschüttungen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

Besitzunternehmen: Gewinnausschüttungen (Praxisbeispiel)



Sachverhalt

A erhält eine Gewinnausschüttung von EUR 100.

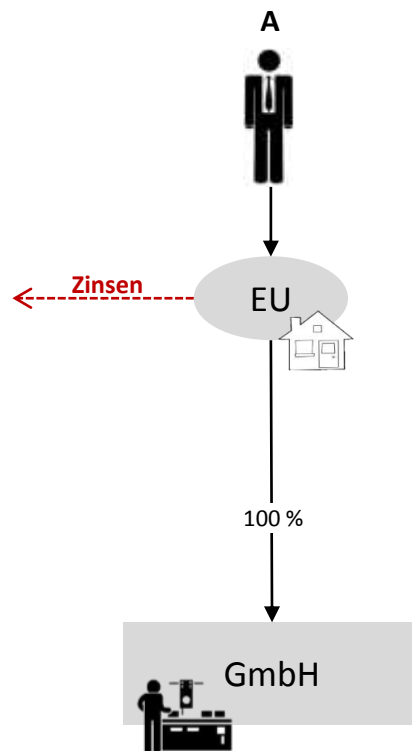
Lösung: EStG

- Gewinnausschüttung nach § 3 Nr. 40 zu 40 % steuerfrei
- EUR 60 steuerpflichtig

Lösung: GewStG

- Hinzurechnung von EUR 40, falls zu Beginn des Erhebungszeitraums die Beteiligung < 15 % betragen hat (§ 8 Nr. 5 GewStG)
- Andernfalls Kürzung von EUR 60 (§ 9 Nr. 2a GewStG)
- Achtung im ersten Jahr!

Besitzunternehmen: Zinsaufwendungen für GmbH-Anteil



Sachverhalt

A hat Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der GmbH-Anteile in Höhe von EUR 50.

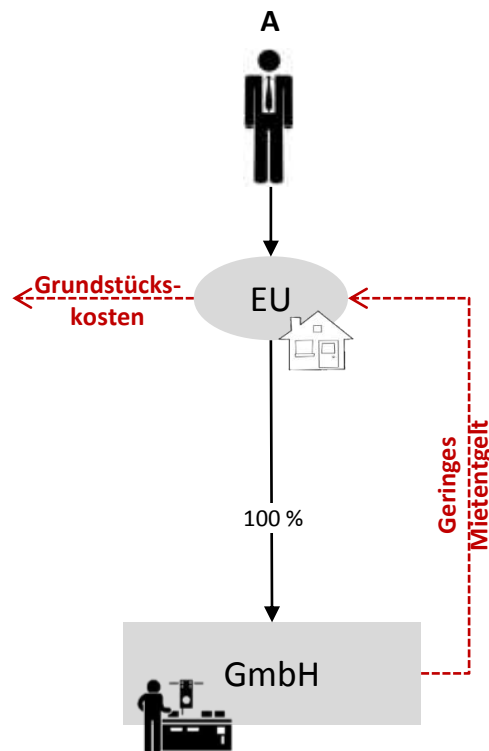
Lösung: EStG

- Zinsaufwendungen sind nach § 3c Abs. 2 EStG zu 60 % abzugsfähig
- Sparerpauschbetrag (EUR 801) finden im Betriebsvermögen keine Anwendung
- Betriebsausgaben EUR 30

Lösung: GewStG

- Keine Hinzurechnung
- Keine Kürzung
- Bei Gewinnausschüttungen im gleichen Jahre ist jedoch eine Verrechnung der Gewinnausschüttung mit den damit im Zusammenhang stehenden BA vorzunehmen.

Besitzunternehmen: Mieteinnahmen (Praxisbeispiel)

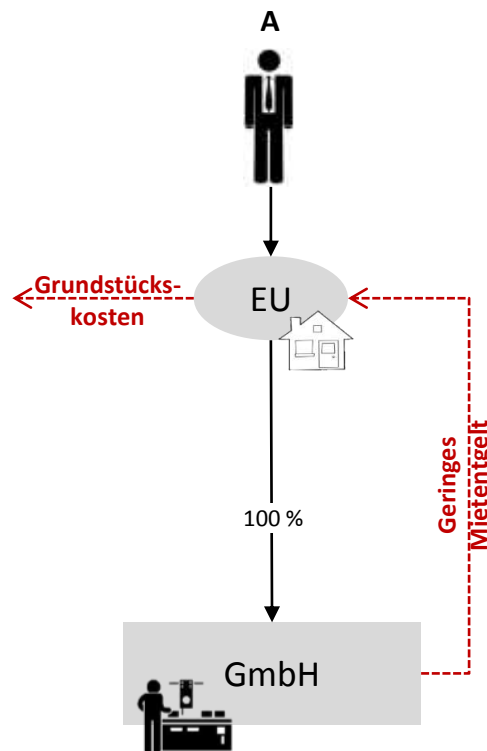


Sachverhalt

Ein Alleingesellschafter einer GmbH überlässt im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Grundstück mit Lagerhalle teilentgeltlich an die GmbH. Die vereinbarte Miete beträgt 600 €, die ortsübliche Miete 1.800 €. Die laufenden Ausgaben für das Grundstück betragen inklusive Abschreibung für Abnutzung 15.000 €.

Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 18.10.2007 - S 2128
A - 4 - St 219

Besitzunternehmen: Mieteinnahmen (Praxisbeispiel)

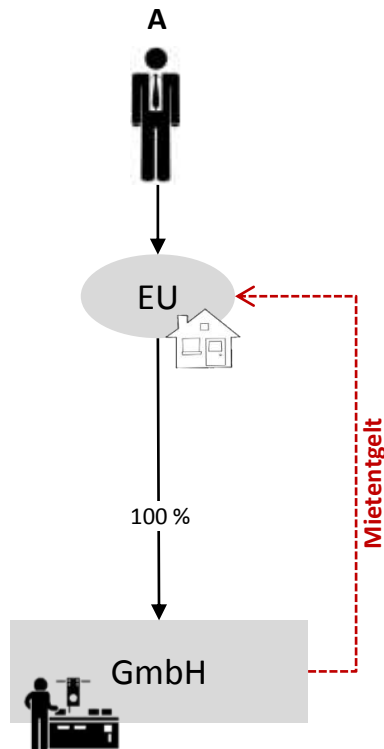


Lösung

- Teilentgeltliche Überlassung des Grundstücks
 - Entgeltlichen: 33,33 %
 - Unentgeltlichen: 66,67 %
- Soweit die Aufwendungen auf den entgeltlichen Teil des Vorgangs entfallen ($15.000 * 33,37 \% = 5.000 \text{ €}$), können sie in voller Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.
- Durch die unentgeltliche Überlassung des Grundstücks zu 66,67 % wird der Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht. Die Gewinnerhöhung wird dem Gesellschafter letztendlich durch Gewinnausschüttungen zufließen, die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d. Satz 2, § 20 Abs. 3, Absatz 1 Nr. 1 EStG). Entsprechend können die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % berücksichtigt werden, mithin in Höhe von 6.000 € ($= 15.000 * 66,67 \% * 60 \%$).

Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 18.10.2007 - S 2128 A - 4 - St 219

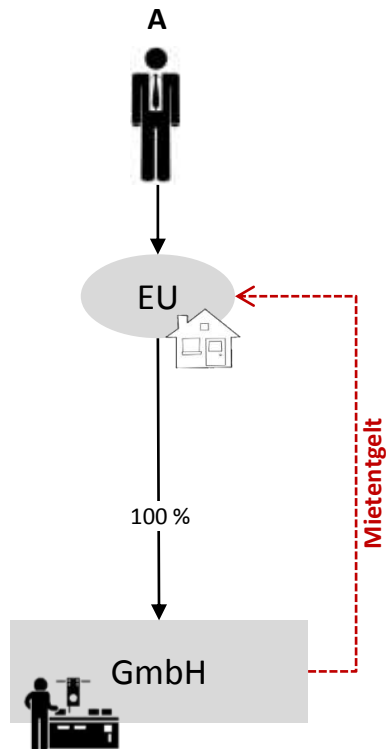
Besonderheiten: Gewerbesteuer



Besitzunternehmen

- Stets Gewerbesteuersubjekt und -objekt
- Kürzung für Grundbesitz:
 - 1,2 % des Einheitswert (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG)
 - Voraussetzung: Grundbesitz zählte zum 01. Januar zum Betriebsvermögen
 - Keine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG (BFH vom 22.6.2016 – X R 54/14)

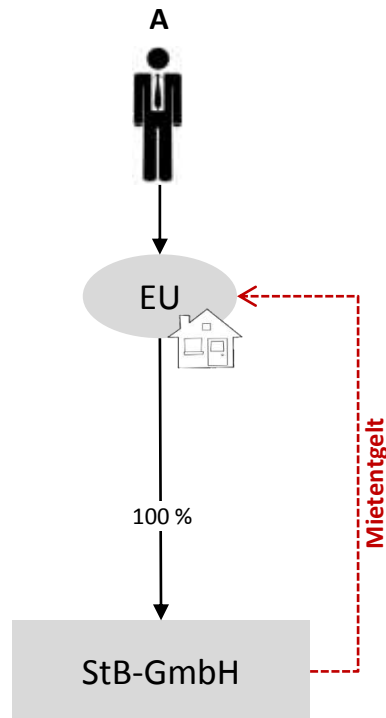
Besonderheiten: Gewerbesteuer



Betriebsunternehmen

- Stets Gewerbesteuersubjekt und -objekt (§ 8 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 2 GewStG)
- Mitaufwendungen unterliegen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. a GewStG

Besonderheiten: Gewerbesteuer



Sachverhalt

- Betriebs-GmbH ist Steuerberatungsgesellschaft

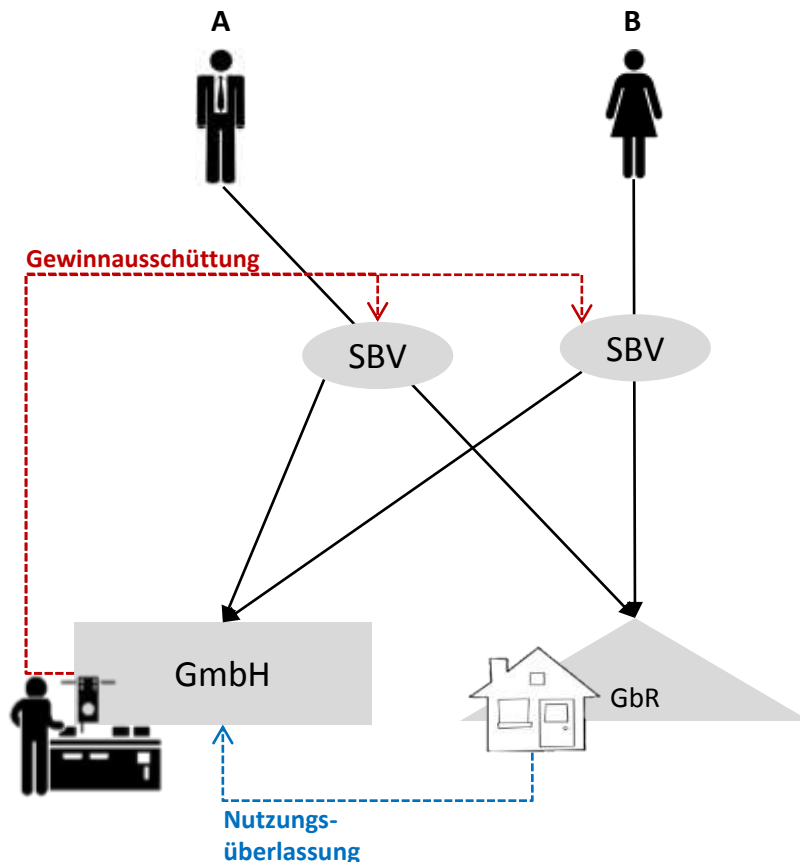
Frage

- Steuerberatungstätigkeiten sind grundsätzlich gewerbesteuerfrei. Kann damit die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens vermieden werden?

Lösung

- Nein. KapG hat stets gewerbliche Einkünfte. Diese färben auf das Besitzunternehmen ab.

Besonderheiten: GmbH-Beteiligung als SBV



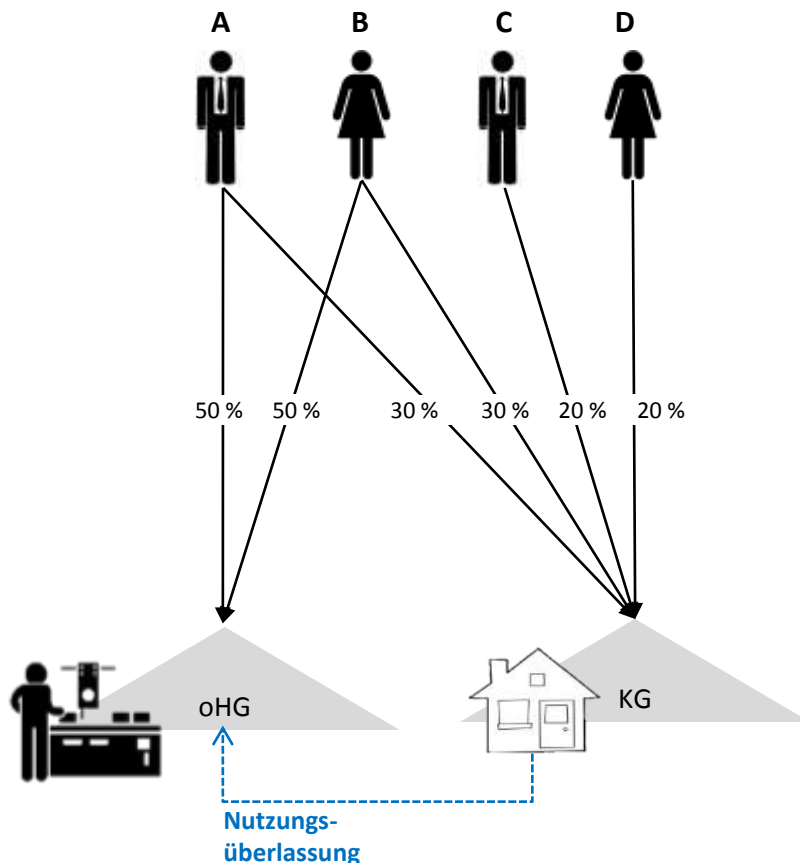
Sachverhalt

- Es soll eine Betriebsaufspaltung vorliegen

Rechtliche Würdigung

- GbR ist Mitunternehmerschaft (§ 15)
- A und B haben Sonderbetriebsvermögen bei GbR
- Im SBV sind die GmbH-Anteile zu bilanzieren
- Gewinnausschüttungen zählen als Sonderbetriebseinnahmen (=> Teileinkünfteverfahren); GbR entrichtet die GewStG, die auf Gewinnausschüttungen entfällt

Besonderheiten: Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung



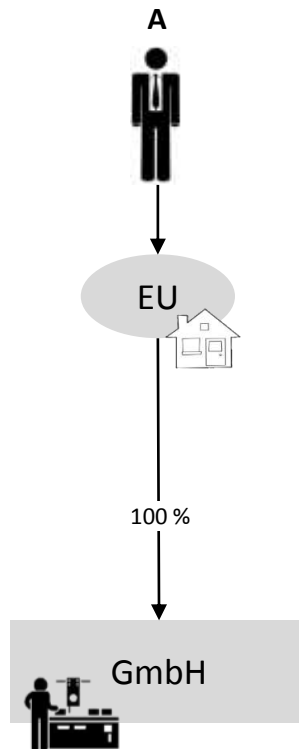
Sachverhalt

- Die oHG ist gewerblich tätig (Betriebsunternehmen)
- Die KG ist grundsätzlich vermögensverwaltend tätig, jedoch liegt eine Betriebsaufspaltung vor, da in der KG Beschlüsse per Mehrheitsentscheid getroffen werden können (Willensdurchsetzung von A+B in beiden Gesellschaften gegeben)

Rechtliche Würdigung

- KG ist Besitzunternehmen und erzielt damit auch gewerbliche Einkünfte
- C und D werden entsprechend benachteiligt
 - Einkünfte nach § 15 statt § 21
 - Gewerbesteuer
 - Kein steuerfreier Verkauf nach 10 Jahren

Besonderheiten: Umsatzsteuerliche Organschaft



Betriebsaufspaltung und umsatzsteuerliche Organschaft treten häufig gemeinsam auf!

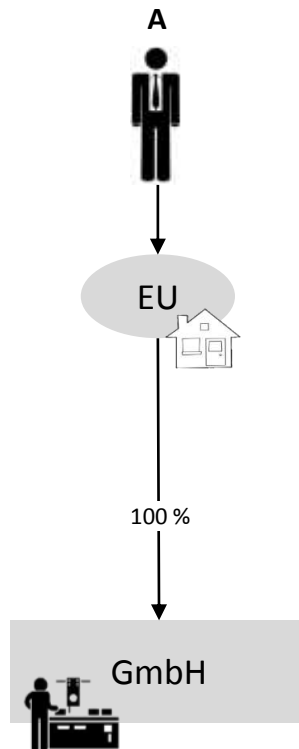
Voraussetzungen umsatzsteuerliche Organschaft

1. Finanzielle Eingliederung
2. Wirtschaftliche Eingliederung
3. Organisatorische Eingliederung

Rechtsfolgen

- Betriebs-GmbH verliert seine USt.-Unternehmereigenschaft
- Betriebs-GmbH und Besitz-EU bilden ein umsatzsteuerliches Unternehmen
- Besitz-EU muss USt-VA einreichen und USt. entrichten.

Besonderheiten: Bilanzierungspflicht bei Besitz-EU?



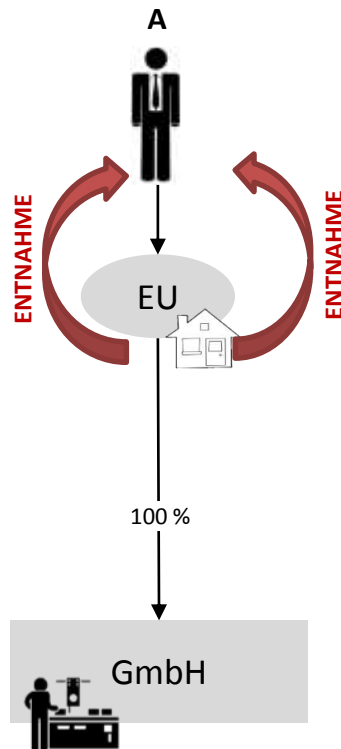
Erkannte Betriebsaufspaltung

- Pflicht zu Bilanzierung:
 - § 140 AO?
 - i.d.R. nein, da keine Handelsbilanz
 - § 141 AO?
 - i.d.R. nein, da Größenklassen nicht erreicht
- Folge: Meist **keine Pflicht zur Bilanzierung** bei Besitz-EU, Wahlrecht zu EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG möglich.

Unerkannte Betriebsaufspaltung

- Wahlrecht für EÜR wurde vom Steuerpflichtigen nicht ausgeübt
- Rückfall zur Regel-Gewinnermittlungsart (=Bilanzierungspflicht)
- BFH-Urteil vom 8.3.1989 – X R 9/86

Beendigung der Betriebsaufspaltung



Mögliche Gründe

1. Verkauf Grundbesitz
2. Anmietung anderer Räume
3. Verkauf GmbH-Beteiligung
4. Aufnahme anderer stimmberechtigter Gesellschafter
5. Vererbung GmbH-Anteil und Grundbesitz auf zwei unterschiedliche Erben

Rechtsfolgen

- Betriebsaufgabe § 16
- Entnahme GmbH-Anteile ins Privatvermögen
- Entnahme Immobilie ins Privatvermögen
- Aufdeckung sämtlicher stille Reserven



Christoph Juhn

LL.M. Unternehmensteuerrecht
Steuerberater

Beratungsschwerpunkte

- Steuerrechtliche Gestaltungsberatung
- Unternehmensbesteuerung (Kapital- und Personengesellschaften)
- Umwandlungen und Umstrukturierungen
- Unternehmenskäufe und -verkäufe (M&A)
- Internationales Steuerrecht
- Vermögens- und Unternehmensnachfolgen

Kontakt

JUHN Partner GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Im Zollhafen 24, 50678 Köln

Telefon +49 221 999 832-12
Telefax +49 221 999 832-20
E-Mail Christoph.Juhn@Juhn.com
Internet www.Juhn.com

Urheberrechte

Inhalt, Zusammenstellung und Struktur dieser Präsentation sind urheberrechtlich geschützt. Die Vervielfältigung und Verbreitung von Informationen und Daten (Text, Bild, Grafik und Animationsdateien) sind ohne unsere vorherige schriftliche Zustimmung untersagt. Dies gilt auch für die auszugsweise Vervielfältigung und Verbreitung.

Gewährleistungsausschluss

Bei der Erstellung dieser Präsentation ist die größtmögliche Sorgfalt verwendet worden, dennoch bleiben Änderungen, Irrtümer und Auslassungen vorbehalten. Eine individuelle zivil- und steuerrechtliche Beratung bezogen auf den Einzelfall kann durch die in dieser Präsentation abstrakte rechtliche Darstellung nicht ersetzt werden. Diese Präsentation gibt unsere Interpretation der Rechtsquellen unter Berücksichtigung veröffentlichter Rechtsprechung und Literatur wieder. Sie basiert auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums dieser Präsentation. Nachträgliche Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen, der Auffassungen der Finanzverwaltungen oder der Rechtsprechung, auch mit rückwirkenden Auswirkungen, sind möglich. Es ist möglich, dass die Finanzverwaltung und die zuständigen Gerichte eine von unserer Auffassung abweichende Würdigung des Sachverhaltes vornehmen könnten. Eine Nachsorgepflicht, dass wir auf eventuell später eintretende rechtliche oder tatsächliche Veränderungen oder neue Erkenntnisse hinzuweisen hat, besteht nicht. Durch die Überlassung der Präsentation wird weder eine vertragliche Bindung noch eine sonstige Haftung gegenüber dem Empfänger oder Dritten begründet.