

Lukas Hendricks/Guido Preuss

Die Betriebsaufspaltung

Chancen und Risiken der Betriebsaufspaltung

Kompakte und praxisnahe Darstellung

Alles Wichtige auf einen Blick

Lukas Hendricks/Guido Preuss

Die Betriebsaufspaltung

2018
HDS-Verlag
Weil im Schönbuch

HDS
 **erlag**

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

ISBN E-Book: 978-3-95554-399-0

ISBN Print: 978-3-95554-381-5

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.

© 2018 HDS-Verlag

www.hds-verlag.de

info@hds-verlag.de

HDS-Verlag Weil im Schönbuch

Die Autoren

Lukas Hendricks, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, MBA (International Taxation), Fachberater für den Heilberufbereich (IFU/ISM gGmbH) ist nach mehrjähriger praktischer Berufserfahrung in der Finanzverwaltung und in der Steuerabteilung eines DAX-Konzerns seit 2010 Steuerberater in eigener Praxis in Bonn und seit 2001 in der Erwachsenenbildung für zahlreiche Bildungseinrichtungen (u.a. Akademie Steuern und Wirtschaft GmbH, Schermbeck, IFU Institut für Unternehmensführung, Bonn, Sommerhoff AG Managementinstitut, Essen, Wrenger & Partner Studiengesellschaft, Nordkirchen, IWS Institut, Mosbach, Dr. Bannas, Köln, Dr. Stitz, Köln) mit Schwerpunkt in der laufenden fachlichen Fort- und Weiterbildung für Berufskollegen sowie der Prüfungsvorbereitung für angehende Steuerberater, Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter tätig. Er war Vorsitzender eines Prüfungsausschusses für Wirtschaftsfachwirte (IHK) und Mitglied des Prüfungsausschusses für Bilanzbuchhalter (IHK) bei der IHK Bonn. Er ist Autor und Mitautor mehrerer Fachbücher und Aufsätze zu den Themen Steuerrecht, Buchführung, Bilanzierung und Jahresabschluss.

Guido Preuss, Dipl.-Finanzwirt (FH), seit 29 Jahren Praxiserfahrung in der Finanzverwaltung NRW u.a. als Betriebsprüfer und Steuerfahnder. Er ist in der Ausbildung der Bilanzbuchhalter, Steuerfachwirte und Steuerberater mit den Fachgebieten Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer tätig. Autor und Mitautor für verschiedene Fachverlage. Tätig in der Fortbildung für Steuerberater, Rechtsanwälte und deren Mitarbeiter mit den Fachgebieten Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Bilanzsteuerrecht, Verfahrensrecht/Abgabenordnung und Steuerstrafrecht.

Vorwort

Liebe Leserinnen und Leser,

noch ein Buch zur Betriebsaufspaltung? Das ist doch kalter Kaffee, Schnee von gestern. Gibt es die überhaupt noch?

Nachdem die Betriebsaufspaltung bereits im Jahre 1938, vom damaligen Reichsfinanzhof (RFH-Urteil vom 26.10.1938 VI 501/38, RStBl 1939, 282) erstmals angewendet wurde, müsste doch zum 80. Geburtstag im Jahre 2018 dazu bereits alles gesagt, geschrieben und entschieden sein.

Die Praxis in Beratung und Seminaren zeigt uns etwas anderes. Zahlreiche Nachfragen und Beratungsaufträge erreichen uns jedes Jahr rund um das Thema Betriebsaufspaltung.

Verunsicherte Kollegen und Mandanten möchten partout eine „böse“ Betriebsaufspaltung vermeiden, anderen wird erst nach Jahren bewusst, dass sie eine „Betriebsaufspaltung“ haben oder eine jahrzehntelang als solche deklarierte überraschend schon längst nicht mehr vorliegt.

Nach einer unplanmäßig beendeten oder gar nie entdeckten Betriebsaufspaltung sieht sich der Steuerberater, berechtigt oder nicht, in jüngerer Zeit zunehmend auch mit Regressansprüchen wegen Fehlberatung konfrontiert.

Auch heute noch entscheiden Finanzgerichte und Bundesfinanzhof regelmäßig und mehrmals jährlich neue Zweifelsfragen rund um die Betriebsaufspaltung. Dabei unterliegen Details wie z.B. zur personellen Verflechtung im Laufe der Jahrzehnte durchaus Wandelungen.

In den 1980er Jahren als optimales Hybrid zwischen Personen- und Gesellschaft tausendfach beraten und gestaltet, befinden sich noch in einer Vielzahl personen- und familiengeführter kleiner und mittlerer Unternehmen Betriebsaufspaltungen, die spätestens beim Verkauf des Unternehmens oder der Generationenfolge aktiv begleitet werden müssen.

Die Betriebsaufspaltung ist so aktuell wie eh und je.

Daher wurde dieses Buch von Praktikern für Praktiker erstellt.

Die Ausführungen enthalten keine wissenschaftlichen Erwägungen, sondern konkrete Antworten, Hilfestellungen und Tipps.

Wir wünschen Ihnen viel Nutzen aus der Lektüre und stehen für etwaige unbeantwortete Fragen gerne zur Verfügung,

Lukas Hendricks und Guido Preuß

Bonn/Dorsten, im August 2018

Inhaltsverzeichnis

Die Autoren	V
Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
1. Allgemeines	1
2. Formen der Betriebsaufspaltung	4
2.1 Echte Betriebsaufspaltung	4
2.2 Unechte Betriebsaufspaltung	5
2.3 Qualifizierte Betriebsaufspaltung	6
2.4 Umgekehrte Betriebsaufspaltung	7
2.5 Einheitsbetriebsaufspaltung	7
2.6 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	8
2.7 Kapitalistische Betriebsaufspaltung	13
2.8 „Gemeinnützige“ Betriebsaufspaltung	15
2.9 Doppelte oder mehrfache Betriebsaufspaltung	16
2.10 Nachträglich erkannte Betriebsaufspaltung	19
2.11 Betriebsaufspaltung über die Grenze	20
3. Rechtsfolge und Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	22
3.1 Rechtsfolge	22
3.2 Voraussetzung	22
4. Sachliche Verflechtung	23
4.1 Funktionale Betrachtungsweise	23
4.2 Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlagen	25
4.2.1 Bebaute Grundstücke	25
4.2.2 Unbebaute Grundstücke	30
4.2.3 Außenanlagen	30
4.3 Andere Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlagen	30
4.3.1 Bewegliche Wirtschaftsgüter	30
4.3.2 Immaterielle Wirtschaftsgüter	32
4.4 Sonderfälle	32
5. Personelle Verflechtung	34
5.1 Beteiligung derselben Personen an Besitz- und Betriebsunternehmen	34
5.2 Beteiligung „Außenstehender“ am Besitz- und/oder Betriebsunternehmen	35
5.3 Stimmrechtsausschluss	47
5.4 Mittelbare Beteiligung	47
5.5 Faktische Beherrschung	51
6. Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen	53
6.1 Beteiligung beider Ehegatten	53
6.1.1 Beweisanzeichen gleichgerichteter Interessen	54
6.1.2 Unzulässige Zusammenrechnung	54

6.2	Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern, R 15.7 Abs. 8 EStR	55
7.	Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung	57
7.1	Betriebsunternehmen als gewerbliches Unternehmen	57
7.2	Qualifizierung des Besitzunternehmens als gewerbliches Unternehmen	57
8.	Gewinnermittlung beim Besitzunternehmen	66
9.	Geschäftsführergehälter der Betriebskapitalgesellschaft	68
10.	Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der Betriebsaufspaltung	70
10.1	Erträge aus der Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft	70
10.2	Aufwendungen für überlassene Wirtschaftsgüter	70
10.2.1	Überlassung zu fremdüblichen Konditionen	70
10.2.2	Verbilligte oder unentgeltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage aus gesellschaftsrechtlichen Gründen	70
10.3	Aufwendungen bezüglich im Betriebsvermögen gehaltener Darlehensforderungen	76
10.3.1	Refinanzierungskosten nach 2014	76
10.3.2	Refinanzierungskosten vor 2015	77
10.3.3	Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen	79
10.3.4	Teilwertzuschreibung	79
10.3.5	Darlehensverluste in der kapitalistischen Betriebsaufspaltung	80
11.	Laufende ertragsteuerliche Belastung im Vergleich	81
12.	Pachterneuerungsansprüche bzw. -verpflichtungen	89
13.	Begründung der Betriebsaufspaltung	101
14.	Das „Ende“ einer Betriebsaufspaltung	102
14.1	Wegfall der sachlichen Verflechtung	102
14.2	Wegfall der personellen Verflechtung	103
15.	Planmäßige Beendigung einer Betriebsaufspaltung	104
15.1	Einbringung in eine Betriebskapitalgesellschaft	104
15.2	Einbringung in eine Betriebspersonengesellschaft	106
15.3	Verschmelzung der Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft	109
15.4	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft in eine Betriebspersonengesellschaft	110
16.	Absicherung einer unplanmäßige Beendigung der Betriebsaufspaltung	112
17.	Steuerliche Konsequenzen der Beendigung der Betriebsaufspaltung	116
17.1	Allgemeines	116
17.2	Gewerbesteuer	120
17.3	Qualifizierte Betriebsaufspaltung	120

18. Gewerbesteuerrechtliche Folgen	125
18.1 Gewerbeertrag	125
18.2 Steuerbefreiungen	125
18.3 Hinzurechnungen beim Gewerbeertrag	128
18.4 Kürzungen beim Gewerbeertrag	128
19. Umsatzsteuerliche Konsequenzen	129
19.1 Umsatzsteuerliche Organschaft	129
19.1.1 Allgemeines	129
19.1.2 Umsatzsteuerliche Organschaft bei Personengesellschaften als Betriebsgesellschaften	129
19.1.2.1 Entwicklung	129
19.1.2.2 Aktuelle Rechtsprechung des BFH	129
19.1.2.3 Position der Finanzverwaltung	130
19.1.2.4 Zeitliche Anwendung	131
19.1.2.5 Handlungsempfehlungen	132
19.1.3 Wirtschaftliche Eingliederung	133
19.1.4 Organisatorische Eingliederung	133
19.1.5 Finanzielle Eingliederung	135
20. Ertragsteuerliche Organschaft	138
21. Grunderwerbsteuer	139
21.1 Allgemeines	139
21.2 Übertragungen auf oder aus Kapitalgesellschaften	139
21.3 Gesellschafterwechsel von mindestens 95 %	140
21.4 Anteilsvereinigung	141
21.5 Übergang von und auf eine Gesamthand (Personengesellschaft)	141
21.6 Steuerbefreiung gem. § 3 GrEStG	141
22. Beratungsgespräch Mandant	142
Stichwortverzeichnis	147

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.F.	alte(r) Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)/Eigentumsfristengesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhandbuch
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
evtl.	eventuell
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
H	Hinweis
HGB	Handelsgesetzbuch

i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
KG	Kapitalgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
m.w.N.	mit weiterem Nachweis/mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
Nr.	Nummer
NV	Nicht veröffentlicht
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	pro Jahr
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer
sog.	sogenannt(e)
u.a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
WG	Wechselgesetz/Wirtschaftsgut
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1. Allgemeines

Die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern (in der betrieblichen Praxis insbesondere von Grundstücken) ist einkommensteuerlich grundsätzlich der Vermögensverwaltung und somit den Überschusseinkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) oder den sonstigen Einkünften (§ 22 EStG) zuzuordnen und begründet für sich genommen keinen Gewerbebetrieb, da es nicht über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht (siebtes, sogenanntes „ungeschriebenes“ Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebes; vgl. § 15 Abs. 2 EStG). Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können aber auch anderen Einkunftsarten als § 21 EStG zuzurechnen sein (sog. „Subsidiaritätsprinzip“ gem. § 21 Abs. 3 EStG). Dies ist z.B. bei der Vermietung eines Grundstückes des Betriebsvermögens der Fall, liegt aber nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (RFH) und des Bundesfinanzhofes (BFH) zur Betriebsaufspaltung (grundlegend: Beschluss des GrS des BFH vom 08.11.1971, BStBl II 1972, 63) auch dann vor, wenn die von einer Einzelperson, einer Gemeinschaft oder einer Personengesellschaft betriebene Vermietung oder Verpachtung (Besitzunternehmen) die Nutzungsüberlassung **einer** wesentlichen Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zum Gegenstand hat (**sachliche Verflechtung**) und die vermietende Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft dergestalt beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (**personelle Verflechtung**).

Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Vermietung oder Verpachtung steuerlich keine reine Vermögensverwaltung mehr, sondern als sog. „Betriebsaufspaltung“ eine **gewerbliche** Tätigkeit. Das Besitzunternehmen gilt dann per definitionem als ein Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG.

Unter einer Betriebsaufspaltung (vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH) versteht man begrifflich zunächst einmal eine Gestaltung, bei der:

- ein wirtschaftlich einheitlicher Betrieb
- in zwei rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen aufgeteilt wird.

Eine explizite Definition der Betriebsaufspaltung im EStG erfolgt nicht, gleichwohl findet sich das Konstrukt im § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG bezüglich der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen wieder.

§ 50i Abs. 1 Satz 4 EStG

Die Sätze 1 und 3 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29.06.2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

Auch im ErbStG findet man einen Bezug zur „Definition“ der Betriebsaufspaltung:

§ 13b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), Satz 2 ErbStG

Zum Verwaltungsvermögen gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1

Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.

Auch das Umwandlungsgesetz regelt den Tatbestand einer Betriebsaufspaltung in § 134 UmwG zum Schutz der Gläubiger einer echten Betriebsaufspaltung, wobei die Besitzgesellschaft als „Anlagegesellschaft“ bezeichnet wird:

§ 134 Abs. 1 UmwG

Spaltet ein Rechtsträger sein Vermögen in der Weise, dass die zur Führung eines Betriebes notwendigen Vermögensteile im Wesentlichen auf einen übernehmenden oder mehrere übernehmende oder auf einen neuen oder mehrere neue Rechtsträger übertragen werden und die Tätigkeit dieses Rechtsträgers oder dieser Rechtsträger sich im Wesentlichen auf die Verwaltung dieser Vermögensteile beschränkt (**Anlagegesellschaft**), während dem übertragenden Rechtsträger diese Vermögensteile bei der Führung seines Betriebes zur Nutzung überlassen werden (**Betriebsgesellschaft**), und sind an den an der Spaltung beteiligten Rechtsträgern im wesentlichen dieselben Personen beteiligt, so haftet die Anlagegesellschaft auch für die Forderungen der Arbeitnehmer der Betriebsgesellschaft als Gesamtschuldner, die binnen fünf Jahren nach dem Wirksamwerden der Spaltung aufgrund der §§ 111 bis 113 des Betriebsverfassungsgesetzes begründet werden. Dies gilt auch dann, wenn die Vermögensteile bei dem übertragenden Rechtsträger verbleiben und dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger oder den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern zur Nutzung überlassen werden.

Man unterscheidet begrifflich unter anderem zwischen einer echten und unechten Betriebsaufspaltung, wobei schon hier angemerkt sei, dass beide Formen der Betriebsaufspaltung rein begrifflich unterschieden, aus steuerrechtlicher Sicht jedoch vollständig gleichbehandelt werden.

Die gewerblichen Einkünfte in Form einer Betriebsaufspaltung sind im Ertragssteuerrecht die speziellste Form der gewerblichen Einkünfte. Während sich die grundsätzlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der gesetzlichen Legaldefinition des § 15 Abs. 2 EStG wiederfinden, handelt es sich bei der Betriebsaufspaltung um ein reines Rechtsinstitut, das originär in keinsten Art und Weise durch gesetzliche Vorschriften normiert ist. Bei der Betriebsaufspaltung handelt es um ein Rechtsinstitut, welches ausschließlich durch Richterrecht entstanden ist. Insoweit ist es auch zu erklären, dass in den Einkommensteuerhinweisen (EStH) mehrere Fundstellen auf BFH-Urteile verweisen, welche das gleiche Rechtsproblem behandeln.

Die ersten Urteile zur Betriebsaufspaltung stammen noch aus der „Vorkriegszeit“ aus dem Jahre 1938. Bis zum heutigen Tag wurden durch diverse Finanzgerichte und dem Bundesfinanzhof weit über 1.000 Urteile zum Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung gesprochen. Selbst das Bundesverfassungsgericht hat sich mit dieser Thematik bereits beschäftigt (und das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung letztlich gebilligt).

Wenn der Praktiker ein Problem zur Betriebsaufspaltung zu lösen hat, dann sind – wegen der Akzeptanz durch die Finanzverwaltung – die Verwaltungsanweisungen der Einkommensteuerhinweise das erste Nachschlagewerk. Im Hinweis 15.4 der EStH sind die wichtigsten der zuvor genannten Urteile wiedergegeben.

In der Konsequenz führt das durch die Richter des BFH geschaffene Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung dazu, dass eine ihrer Art nach eigentlich vermögensverwaltende und damit nicht gewerbliche Tätigkeit (das Vermieten oder Verpachten von Wirtschaftsgütern) durch eine sachliche und personelle Verflechtung zweier rechtlich selbständiger Unternehmen (Mieter und Vermieter) als Gewerbebetrieb im Sinne des EStG umqualifiziert wird; es handelt sich hierbei um den klassischen Fall des Subsidiaritätsprinzips gem. § 21 Abs. 3 EStG.