



Universität Augsburg
Wirtschaftswissenschaftliche
Fakultät

Sonderbetriebsvermögen im Ertragsteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektive

Prof. Dr. Robert Ullmann, StB/CFA

DWS Symposium 2022, 28.11.2022

Agenda

- 1** Sonderbetriebsvermögen heute
- 2** Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens
- 3** Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge
 - 3.1** „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV
 - 3.2** „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen
 - 3.3** „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Agenda

- 1** Sonderbetriebsvermögen heute
- 2** Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens
- 3** Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge
 - 3.1** „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV
 - 3.2** „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen
 - 3.3** „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Sonderbetriebsvermögen heute

Begriff des Sonderbetriebsvermögens

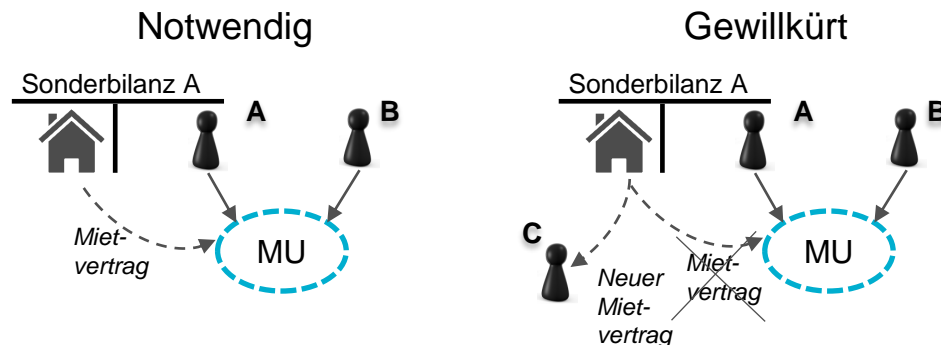
- Bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut
- Persönlicher Bezug zum Mitunternehmer: Zurechnung nach § 39 AO
- Sachlicher Bezug für Zuordnung zum (Sonder-)Betriebsvermögen: Veranlassungsprinzip
 - Objektiver Zusammenhang: Eignung zum „Dienen“ oder „Fördern“ des Betriebs
 - Subjektiver Zusammenhang: Bestimmung zum „Dienen“ oder „Fördern“ des Betriebs aus Mitunternehmersicht
- Unterscheidung nach Intensität des Veranlassungszusammenhangs
 - Notwendiges Sonderbetriebsvermögen: „Dienen“, erfordert absolutes sowie relatives Unterordnungselement
 - Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen: „Fördern“, erfordert zusätzlich subjektive Willkürentscheidung

Sonderbetriebsvermögen heute

Fallgruppen dem Grunde nach

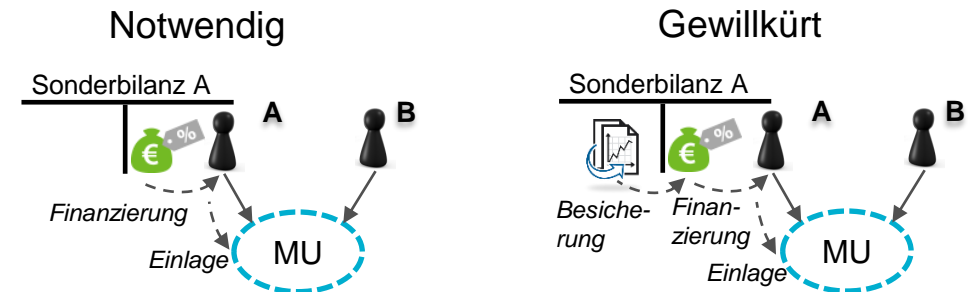
Sonderbetriebsvermögen I

Wirtschaftsgüter, die objektiv geeignet und subjektiv bestimmt sind, **dem Betrieb der Mitunternehmerschaft („MU“) selbst** zu dienen bzw. diesen zu fördern (funktionale Bedeutung des Wirtschaftsguts)



Sonderbetriebsvermögen II

Wirtschaftsgüter, die objektiv geeignet und subjektiv bestimmt sind, der **Beteiligung des Mitunternehmers** an der MU zu dienen oder diese zu fördern: Begründung oder (un)mittelbare Stärkung der Rechtsstellung des Mitunternehmers



Agenda

1 Sonderbetriebsvermögen heute

2 Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

3 Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

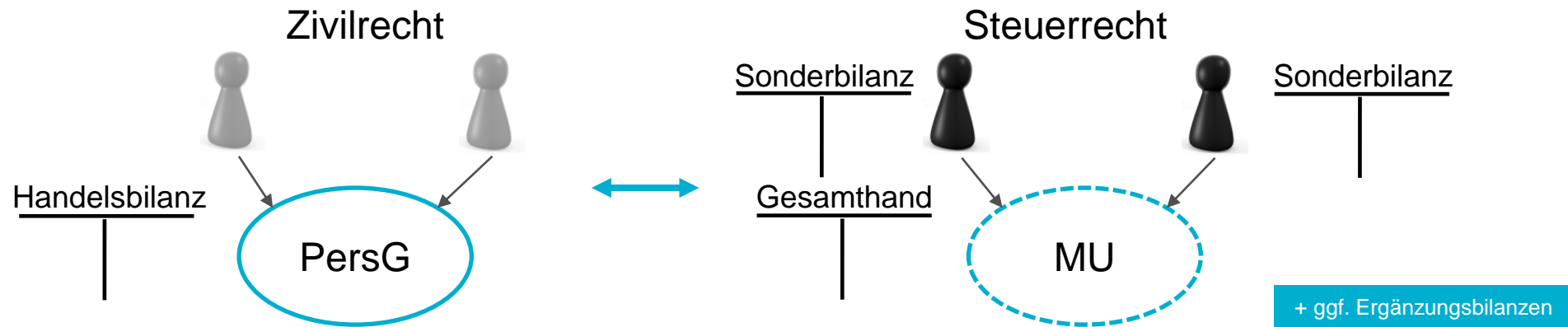
3.1 „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV

3.2 „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen

3.3 „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

Konflikt mit zivilrechtlicher Betrachtungsweise, insbesondere nach MoPeG



Hindernis bei steuerbegünstigten Umstrukturierungen und Optionsausübung nach § 1a KStG

– Steuerbegünstigte Umstrukturierungen:

- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 i.V.m. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG, Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG, Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 Satz 5 ff. EStG, Betriebsunterbrechung bzw. -verpachtung gem. § 16 Abs. 3b EStG
→ **Vollentgeltliche Übertragung des gesamten Anteils des Mitunternehmers erforderlich, inklusive Sonderbetriebsvermögen („SBV“)**
- Unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG, entgeltliche Übertragung gegen Gewährung von Beteiligungsrechten gem. §§ 15, 16, 20 und 24 UmwStG
→ **Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen nur bei entsprechend quotaler Übertragung des SBV möglich**

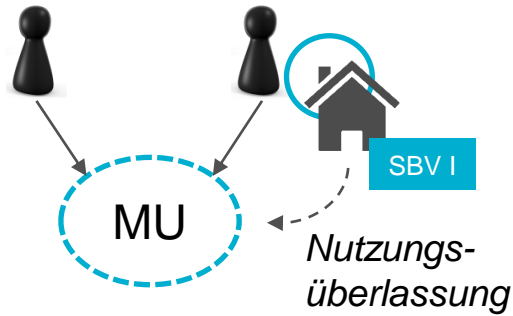
– Optionsausübung nach § 1a KStG

- Steuerneutrale Option nur bei Übertragung der funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter („WG“) des SBV vor dem fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die MU möglich

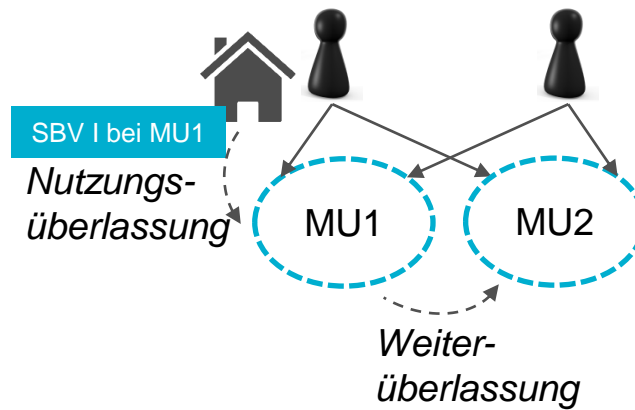
Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

Bilanzierungskonkurrenzen

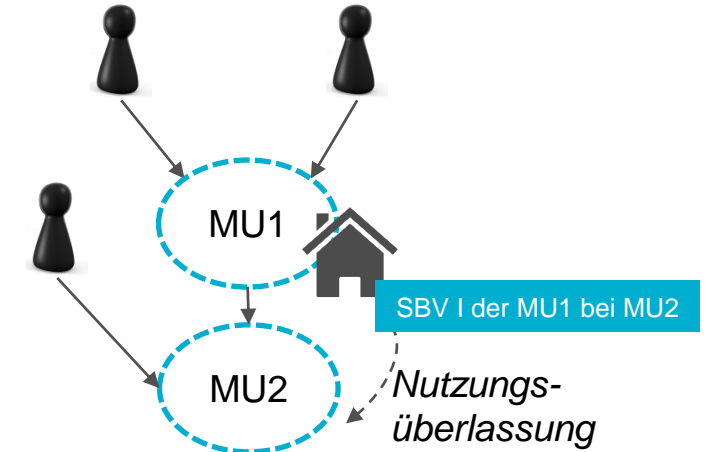
Einzelunternehmen



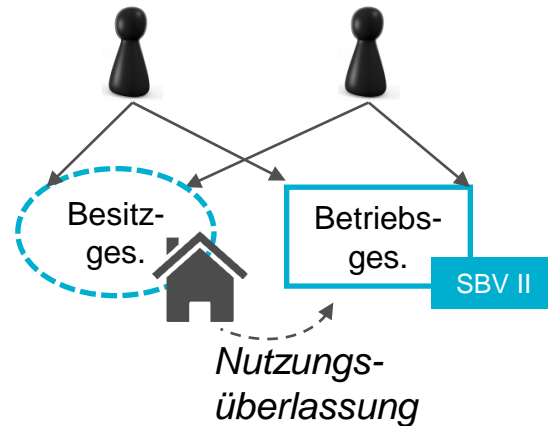
Schwestergesellschaften



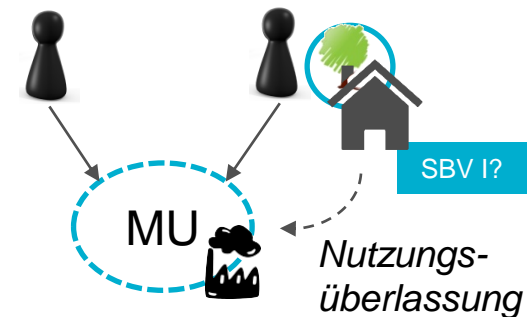
Tochtergesellschaften



Betriebsaufspaltung



Unterschiedliche Gewinneinkunftsarten

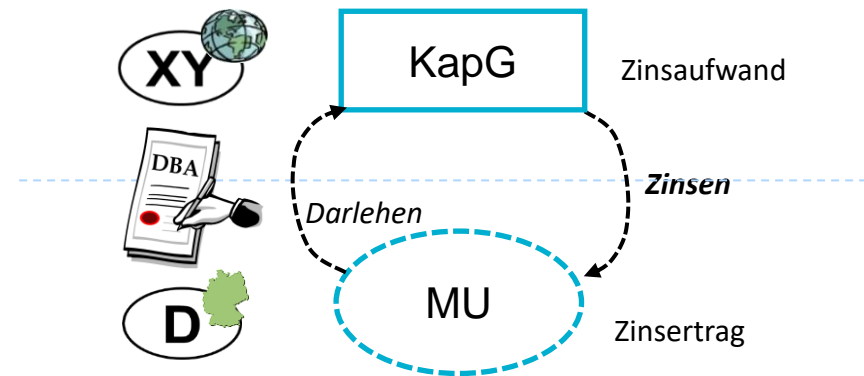


Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

Internationale Qualifikationskonflikte

Ursache: Mitunternehmerkonzept als deutsche Besonderheit

- Deutschland: Sondervergütungen als Unternehmensgewinne i.S. des Art. 7 OECD-MA
→ Besteuerungsrecht des Betriebstättenstaats
 - Ausland: Zuordnung der Sondervergütungen zu speziellen Abkommensbestimmungen, z.B. Zinseinkünfte etc.
→ Begrenztes (bzw. ggf. kein) Besteuerungsrecht des Quellenstaats
 - Keine Lösung des Problems durch Betriebstättenvorbehalt, da Zuordnung zur Betriebstätte gerade fraglich ist
- Ergebnis: Potenziell 1) Doppelbesteuerung oder 2) doppelte Nichtbesteuerung



Bisherige „Lösung“:

Komplexe Normen und Treaty Overrides, z.B. § 50d Abs. 9 und 10 EStG, § 4i EStG, § 4k EStG

Agenda

1 Sonderbetriebsvermögen heute

2 Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

3 Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

3.1 „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV

3.2 „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen

3.3 „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Agenda

1 Sonderbetriebsvermögen heute

2 Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

3 Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

3.1 „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV

3.2 „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen

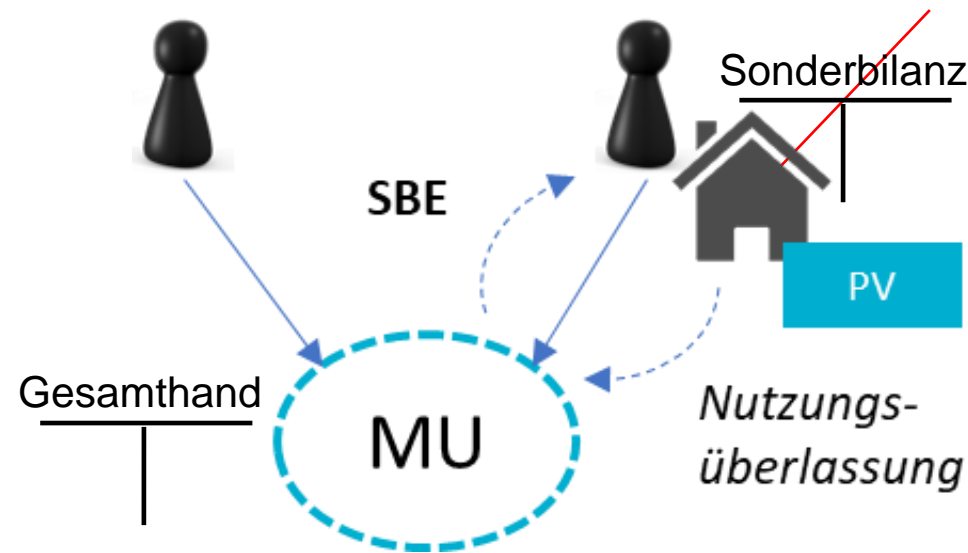
3.3 „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

„Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV

Beschränkung des Sonderbereichs auf eine Sonder-GuV

- Wirtschaftsgüter des bisherigen SBV → Privatvermögen („PV“)
- Einnahmen + ggf. Ausgaben aus WG bleiben Sonderbetriebseinnahmen („SBE“) und -ausgaben („SBA“)



Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

„Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV

+

- Keine (größere) Gesetzesänderung erforderlich
- Betreffend SBE in Einklang mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG
- Analoge Besteuerung zur Vermietung und Verpachtung (steuerpflichtig) bzw. Veräußerung (nach Ablauf der Zehnjahresfrist steuerfrei) von Grundstücken und Gebäuden
- Erleichterung steuerbegünstigter Umstrukturierungen
- Reduktion int. Qualifikationskonflikte

–

- Unklar: Einbezug von SBA in die Sonder-GuV (entgegen Wortlaut des § 15 EStG)?
- Folgefragen betreffend den sachlichen Anwendungsbereich der Betriebsaufspaltung
- Systembruch mit durchgängiger Anwendung der Reinvermögenszugangstheorie im BV
- Minderung der gewstl. Bemessungsgrundlage um Veräußerungsgewinne überlassener WG (ggf. Kompensation durch Nichtabzug ehemaliger SBA)
- Nur geringe Reduktion int. Qualifikationskonflikte
- Entnahmebesteuerung im Übergangszeitpunkt?

Agenda

1 Sonderbetriebsvermögen heute

2 Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens

3 Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

3.1 „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV

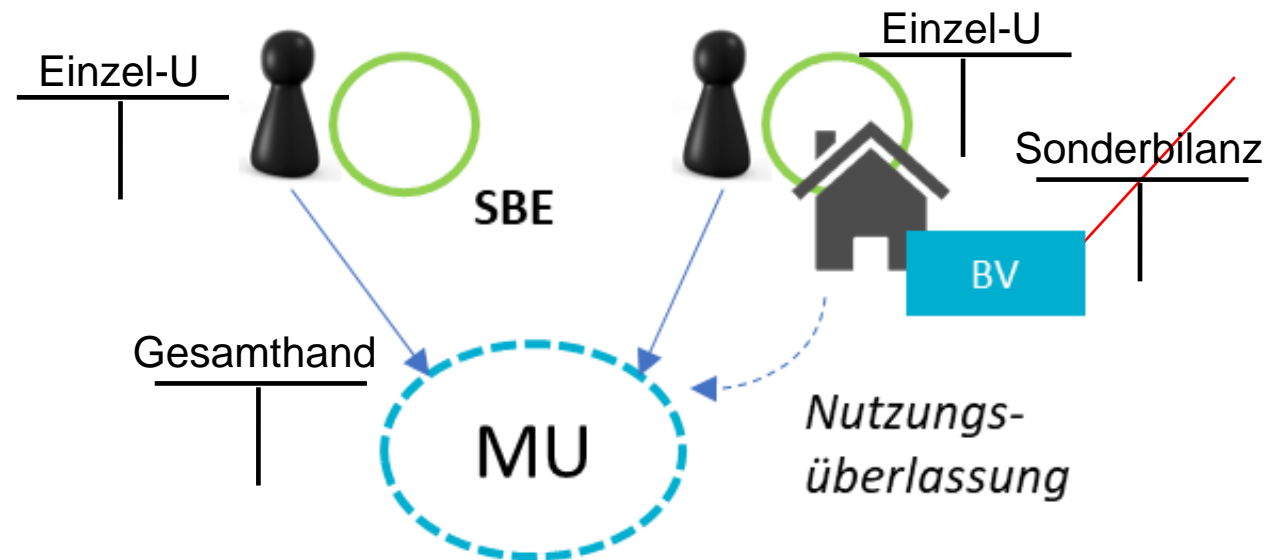
3.2 „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen

3.3 „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

„Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen

Zuordnung bisheriger SBV-Wirtschaftsgüter zu separatem Einzelunternehmen jedes Mitunternehmers
→ tätigkeitsunabhängiges „**gebundenes Einzelunternehmen**“ („Einzel-U“)



Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

„Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen

+

- Systematische Ähnlichkeit mit Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung
- Erhöhung der Freiheitsgrade in der Besteuerung durch Trennung der BV von MU und Mitunternehmer
 - Bessere geographische Zuordnung der gewstl. Bemessungsgrundlage auf die Gemeinden möglich
 - Zuordnung der Tätigkeiten zu Einkunftsarten frei gestaltbar
 - Anzahl der Einzelunternehmen pro Mitunternehmer frei gestaltbar (bei mehreren MU, mehreren Einkunftsarten etc.)
 - Lebensdauer frei gestaltbar (Beendigung mit Aufgabe/ Veräußerung der Beteiligung oder Fortbestehen?)
- Abschaffung/Vereinfachung der einheitlich gesonderten Gewinnfeststellung (insb. Informationspreisgabe)
- Erleichterung steuerbegünstigter Umstrukturierungen
- Übergang unproblematisch (§ 6 Abs. 5 Satz 2, 1 EStG)
- Erhebliche Reduktion int. Qualifikationskonflikte

–

- Gesetzesänderung erforderlich
- Zuordnung zu einer Tätigkeit i.S. der abkommensrechtlichen Schrankennormen weiterhin strittig
- Unklar: Auswirkungen auf die Verteilung der gewstl. Bemessungsgrundlage?

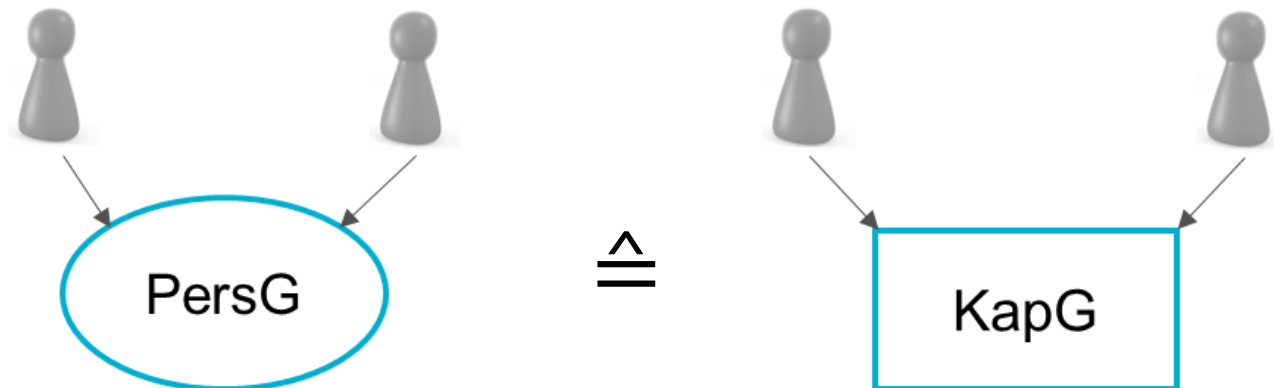
Agenda

- 1** Sonderbetriebsvermögen heute
- 2** Praktische Probleme des Sonderbetriebsvermögens
- 3** Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge
 - 3.1** „Kleine Lösung“ – Ausschließliche Sonder-GuV
 - 3.2** „Mittelgroße Lösung“ – Gebundenes Einzelunternehmen
 - 3.3** „Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

„Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

- Vereinheitlichung der Besteuerungsregime im PV wie im BV
- Steuerliche Verselbständigung der Personengesellschaft in Annäherung an das Zivilrecht (Aufgabe des Transparenzprinzips)
- Reform der Gewerbesteuer
 - Vollständige Abschaffung und Umstellung auf eine Unternehmenssteuer
 - Ersatz der Gewerbesteuer durch kommunale „Annexsteuer“ auf Einkommen- und Körperschaftsteuer (analog auch: IDW)



Sonderbetriebsvermögen im Wandel – Reformvorschläge

„Große Lösung“ – Gesamtheitliche Reform des Unternehmenssteuerrechts

+

- Erhöhte Besteuerungsgerechtigkeit durch Belastung großer Stammzuwächse im PV
- Erhöhung der Freiheitsgrade bei der Definition von „Unternehmenssteuern“
- Einheitliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften → langfristige Vereinfachung
- Reduktion von Problemen stiller Reserven bei Entnahmen → Erleichterung von Umwandlungen sowie des Übergangs nach der Reform
- Stärkere Reduktion int. Qualifikationskonflikte

–

- Umfassende Gesetzesänderungen erforderlich
- Unklar: Auswirkung auf Finanzierung der Gemeinden → potenziell umfassende Anpassung des Länderfinanzausgleichs erforderlich
- Umfassende Übergangsregelungen erforderlich

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Prof. Dr. Robert Ullmann, StB/CFA
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Universität Augsburg
www.uni-augsburg.de