

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 47

Die Betriebsaufspaltung

Ein Leitfaden für die Rechts-,
Steuer- und Wirtschaftspraxis

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

7., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.d-nb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 12922 5](http://ESV.info/978_3_503_12922_5)

1. Auflage 1984
2. Auflage 1988
3. Auflage 1995
4. Auflage 2001
5. Auflage 2005
6. Auflage 2008
7. Auflage 2011

ISSN 1860-0484

ISBN 978 3 503 12922 5

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin
Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort zur 7. Auflage

Seit Erscheinen der 6. Auflage sind im Zivilrecht grundlegende Neuerungen durch den Gesetzgeber und die Rechtsprechung zu registrieren. Das Institut der eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen gem. § 32 a GmbHG wurde in toto abgeschafft und durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (MoMiG) ersetzt. Dadurch ist das Haftungsinstitut für kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen erheblich vereinfacht worden. Streitigkeiten werden in der Praxis jedoch noch die diffusen Übergangsregelungen zwischen altem und neuem Recht auslösen. Die Rechtsprechung zum existenzvernichtenden Eingriff (gem. § 826 BGB) ist weiter verfeinert worden. Sie wirft jedoch für die Betriebsaufspaltungspraxis eine Vielzahl weiterer ungeklärter Rechtsfragen auf.

Besonders im Steuerrecht sind eine Vielzahl von Judikaten zur Bestimmung der personellen und sachlichen Verflechtung zu registrieren. Die Rechtsprechung hat insbesondere weitere Feinjustierungen bei Nießbrauchsverhältnissen und Testamentsvollstreckungen gebracht. Für die Praxis eher zu bedauern ist die weiterhin exzessive Neigung des Bundesfinanzhofes, das Institut der wesentlichen Betriebsgrundlage und damit den Anwendungsbereich der sachlichen Verflechtung extensiv auszuweiten, so dass eine Vielzahl von nicht gewollten Betriebsaufspaltungsverhältnissen entsteht. Weitere Rechtsunsicherheit besteht wegen der divergierenden Rechtsprechung bei der strittigen steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften. Man spricht schon im Schrifttum vom „Zoff“ im BFH. Weitere Turbulenzen sind bei Anwendung des Rechtsinstituts der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Betriebsaufspaltungsverhältnissen zu registrieren. Bisher ging die Finanzverwaltung von einem weitgehenden Automatismus dergestalt aus, dass bei einer klassischen Betriebsaufspaltung stets auch von einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen ist. Dieses Axiom ist jedoch erheblich in diffuser Weise eingeschränkt worden, was für die Praxis zu kaum einzujustierenden Anwendungsproblemen führt. Das Bundesfinanzministerium hat hier bereits angekündigt, eine Vertrauensschutzregelung zumindest für die Vergangenheit zu erlassen. Im dritten Teil

Vorwort zu 7. Auflage

werden nochmals die Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung versus GmbH, GmbH & Co. KG und GmbH & Still anhand von Modellrechnungen und anderen praxisrelevanten Abgrenzungskriterien herausgearbeitet.

Für die Beratungspraxis ist weiterhin bedauerlich zu registrieren, dass die Rechtsunsicherheit bei der Handhabung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung weiterhin fortbesteht. Dies gilt vor allem im Steuerrecht. Das Buch will hier eine Arbeitshilfe sein – notfalls im Rahmen der Interpolation der Rechtsprechungsgrundsätze –, um potenzielle Streitfragen einzuschätzen. Es ist zu bedauern, dass es bei der Betriebsaufspaltung keine vernünftige Systematik gibt, weil die Rechtsprechung – auch wegen der unterschiedlich befassten Senate – zu sehr zersplittert ist. Dies führt auch dazu, dass bei der Beratung von Betriebsaufspaltungsverhältnissen erhebliche Haftungsrisiken für den Berater entstehen. Bei der Darstellungsweise wird auch auf die vorherigen Rechtsentwicklungen (Gesetzesänderungen, Turbulenzen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung) ausführlich eingegangen. Ein Spagat zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft unter Berücksichtigung von Steuerreformplänen ist angezeigt, da das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung häufig auch Altfälle nicht nur in langwierigen Finanzgerichtsverfahren in der Betriebsprüfung, sondern auch in der Veranlagung und auch betreffend Neufälle für den gestaltenden Berater beinhaltet. Das Buch ist somit für die Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe in der flankierenden Betreuung von Betriebsaufspaltungsverhältnissen prädestiniert. Für kritische Anregungen ist der Autor stets dankbar.

Berlin, im September 2010

Der Verfasser

Vorwort zur 1. Auflage

Die Betriebsaufspaltung hat sich zur betriebswirtschaftlich optimalen Unternehmensform entwickelt. Die Haftungsbeschränkung auf das in der Regel nicht so wesentliche Betriebsvermögen der Betriebskapitalgesellschaft, die Einschränkung der Mitspracherechte Dritter und die Sicherung der Unternehmenskontinuität durch angestellte Geschäftsführer stellen relevante wirtschaftliche Vorzüge der Betriebsaufspaltung dar. Die damit verbundenen schwierigen Rechtsfragen der Konzipierung der Betriebsaufspaltung werden erörtert, um dem Leser eine Hilfe für eine individuelle unternehmensgerechte Entscheidung bieten zu können.

Durch die Abzugsfähigkeit von Gesellschafter-Geschäftsführergehältern (einschl. der Bildung von Pensionsrückstellungen) bei der Betriebsgesellschaft und die mehrfache Inanspruchnahme von Gewerbesteuerfreibeträgen und – seit dem Steuerentlastungsgesetz – auch von Vermögensteuerfreibeträgen können beachtliche Steuervorteile erzielt werden. Hierbei wird das kasuistische Sonderrecht der BFH-Rechtsprechung anschaulich dargestellt, wobei gesicherte Steuerersparnismöglichkeiten herausgearbeitet werden.

Im letzten Teil werden die Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Rechtsformen (GmbH, GmbH & Co. KG, GmbH & Still) analysiert.

Das Buch behandelt in konzentrierter Form die für die Praxis wichtigsten Probleme dieser attraktiven Unternehmensform. Es ist sowohl für die rechts- und steuerberatenden Berufe als auch für Mitarbeiter von Rechts- und Steuerabteilungen als Arbeitsmittel prädestiniert.

Berlin, im Juli 1984

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 7. Auflage	5
Vorwort zur 1. Auflage	7
Abkürzungsverzeichnis	15

ABSCHNITT I

Die Betriebsaufspaltung im Wirtschaftsrecht

1. Definition der Betriebsaufspaltung	21
2. Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung	21
2.1 Echte Betriebsaufspaltung	21
2.1.1 Besitz- und Betriebsgesellschaft	21
2.1.2 Produktions- und Vertriebsgesellschaft	22
2.2 Unechte Betriebsaufspaltung	22
2.3 Umgekehrte Betriebsaufspaltung	23
2.4 Mischformen (Überblick über die Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung)	23
3. Beweggründe bei der Wahl der Betriebsaufspaltung als Rechts- form für ein Unternehmen	25
3.1 Haftungsbeschränkungen und deren immanente Grenzen	25
3.1.1 Haftung des Besitzunternehmens nach § 32a GmbHG	25
3.1.2 Bestimmungen für Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG	39
3.1.3 Haftungsdurchbrechung nach den Grundsätzen des qualifiziert faktischen Konzerns	41
3.1.4 Durchgriffshaftung wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, insbesondere wegen existenzvernichtenden Eingriffs	50
3.1.5 Steuerspezifische Haftungsrisiken	58
3.2 Sicherung der Unternehmenskontinuität	59
3.3 Kapitalbeschaffung	61
3.4 Standortfragen	61
3.5 Betriebsverfassungs- und mitbestimmungsrechtliche Vorteile	61
3.6 Publizitätspflichten	64

4. Rechtliche Ausgestaltung der Betriebsaufspaltung	66
4.1 Institutionalisation der Betriebsaufspaltung	66
4.1.1 Konzipierung der Betriebsaufspaltung	66
4.1.2 Gründung einer Betriebskapitalgesellschaft	67
4.1.3 Modalitäten bei den Gesellschaftsverträgen der Besitz- und Betriebsgesellschaft	69
4.1.4 Firmierung bei der Betriebsaufspaltung	70
4.1.5 Kaufmannseigenschaft des Besitzunternehmens	71
4.2 Regelungen im Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	73
4.2.1 Vertragsgegenstand	75
4.2.2 Instandhaltungs- und Erneuerungspflichten, Lastentragung, Verkehrssicherungspflichten	76
4.2.3 Pachtzins	79
4.3 Sonstige notwendige Maßnahmen, insbesondere abzu- schließende bzw. überzuleitende Verträge	83
4.3.1 Bereitstellung von Arbeitskräften	83
4.3.2 Eintritt in laufende Verträge	87

ABSCHNITT II

Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht

1. Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten .	89
1.1 Mitunternehmerschaft	89
1.2 Betriebsverpachtung	91
1.3 Betriebsführungsvertrag	92
2. Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung	93
2.1 Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	93
2.2 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	95
2.2.1 Personelle Voraussetzungen	96
2.2.1.1 Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesell- schaft (Bestimmung der erforderlichenBeteiligung- verhältnisse)	96
2.2.1.2 Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	104
2.2.1.3 Sonstige Beherrschungskriterien	114
2.2.1.3.1 Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimm- rechtsregelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens	114

Inhaltsverzeichnis

2.2.1.3.2	Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unter- beteiligung, Nießbrauch, Testamentsvollstreckung, Großgläubigerstellung	122
2.2.1.3.3	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz	129
2.2.1.4	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebs- aufspaltung	129
2.2.1.4.1	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehe- partner (insbesondere „Wiesbadener Modell“)	130
2.2.1.4.2	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder	134
2.2.1.4.3	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeits- prinzip und die Einräumung von externen Mini- Beteiligungen?	135
2.2.1.4.4	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unter- schiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	137
2.2.1.4.5	Illegale Treuhandmodelle	138
2.2.1.4.6	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebs- aufspaltung	138
2.2.2	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	139
2.2.3	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebs- aufspaltung	159
2.2.4	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	160
2.3	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebs- aufspaltung	162
2.3.1	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen)	162
2.3.2	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	163
2.3.3	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebs- gesellschaft	175
2.3.4	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungs- vorganges	175
2.4	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebs- aufspaltung	179
2.4.1	Besteuerung des Besitzunternehmens	179
2.4.1.1	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	179

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.2	Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	180
2.4.1.3	Umfang des Betriebsvermögens des Besitz- unternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	187
2.4.1.3.1	Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitz- personengesellschaft	187
2.4.1.3.2	Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebs- vermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter	194
2.4.1.3.3	Betriebsvermögen bei Aufspaltung in zwei Personengesellschaften (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung)	205
2.4.1.4	Bilanzsteuerliche Behandlung der der Betriebs- gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung)	210
2.4.1.5	Körperschaftsteuerliche Organschaft	216
2.4.1.6.	Gewerbsteuerliche Einzelfragen	222
2.4.1.6.1	Organschaft-Unternehmenseinheit	222
2.4.1.6.2	Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	225
2.4.1.6.3	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg	229
2.4.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft	230
2.4.2.1	Körperschaftsteuer	230
2.4.2.1.1	Bilanzielle Behandlung der Pachtgegenstände	230
2.4.2.1.2	Gehälter und Pensionszusagen für den Geschäftsführer	231
2.4.2.1.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	233
2.4.2.1.4	Verdecktes Stammkapital/Gesellschafter-Fremd- finanzierung (§ 8a KStG)/Zinsschranke (§ 4h EStG)	243
2.4.2.1.5	Verdeckte Einlage	248
2.4.2.1.6	Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG)	250
2.4.2.2	Gewerbsteuer	250
2.4.3	Besteuerung der Vertriebskapitalgesellschaft	256
2.4.4	Betriebsaufspaltung über die Grenze	258
2.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung	263
2.5.1	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte)	263

Inhaltsverzeichnis

2.5.2	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	268
2.5.3	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	280
2.5.4	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	282
3.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen bei der Betriebsaufspaltung . . .	283
3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	283
3.2	Unternehmereinheit und Organschaft	285
3.3	Besteuerung der Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Betriebskapitalgesellschaft (ohne Organschaft)	289
4.	Die Betriebsaufspaltung im Bewertungsrecht – Pläne zur Erbschaftsteuerreform	291
5.	Betriebsaufspaltung und Grunderwerbsteuer	293
6.	Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	294
6.1	Investitionszulagen	294
6.2	Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe) . .	296
6.3	Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz (bis 31. 12. 1998)	298
6.4	Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)	299
6.5	Rücklage nach § 6b EStG	300

ABSCHNITT III

Betriebswirtschaftliche Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Unternehmensformen

1.	Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung	303
1.1	Vorteile	303
1.1.1	Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche	303
1.1.2	Steuerliche	304
1.1.2.1	Geschäftsführergehälter, Pensionsverpflichtungen und Direktversicherungen	309
1.1.2.2	Gewerbesteuerliche Aspekte	310
1.1.2.3	Betriebsaufspaltung über die Grenze	311
1.2	Nachteile	311

Inhaltsverzeichnis

1.2.1	Organisatorische und wirtschaftliche	311
1.2.2	Steuerliche	311
2.	Attraktivität der Betriebsaufspaltung im Vergleich zu anderen Rechtsformen	312
2.1	GmbH	312
2.2	GmbH & Co. KG	315
2.3	GmbH & Still	316
3.	Fazit	317
	Literaturverzeichnis	319
	Sachregister	357