

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 47

Die Betriebsaufspaltung

Ein Leitfaden für die Rechts-,
Steuer- und Wirtschaftspraxis

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

9., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

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.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

ESV.info/978 3 503 16501 8

1. Auflage 1984
2. Auflage 1988
3. Auflage 1995
4. Auflage 2001
5. Auflage 2005
6. Auflage 2008
7. Auflage 2011
8. Auflage 2013
9. Auflage 2015

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 16501 8

eBook: ISBN 978 3 503 16502 5

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek
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 9. Auflage

In der Neuauflage wurde der wirtschaftsrechtliche Teil aktualisiert. Hervorzuheben sind die Rechtsprechungspräzisierungen zur Konzernhaftung und die Neuregelung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz.

Im steuerrechtlichen Teil ist erhebliche Unruhe dadurch eingetreten, dass durch die Einführung des § 50i EStG und seine erneute Verschärfung große Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Möglichkeit bisheriger bewährter standardisierter steuerneutraler Umstrukturierungsmaßnahmen eingetreten ist. Hier ist der Gesetzgeber über das Ziel hinausgeschossen. Von der Beraterschaft wurde einhellig für Korrekturen im Gesetzgebungsverfahren oder zumindest im Rahmen von Billigkeitsregelungen auf der Ebene von Verwaltungsvorschriften plädiert.

Weiter präzisiert wurden die personellen und sachlichen Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung. Anhand der neuesten Judikatur, die einen kaum noch überschaubares case law hinterlassen hat, ist die aktuelle Rechtslage umfassend und problemorientiert dargestellt worden. Auch die neuen Tendenzen seit dem Erbschaftsteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts im Hinblick auf eine Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes und die möglichen Auswirkungen auf die Betriebsaufspaltung sind bereits ansatzweise – soweit möglich – eingearbeitet.

Die vorliegende Abhandlung berücksichtigt auch die Rechtslage der Vergangenheit, da Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung erst mit einem erheblichen time lag – zumeist erst im Rahmen einer Betriebsprüfung – herauskristallisiert werden.

Berlin, im August 2015

Dr. Thomas Kaligin

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 9. Auflage	5
Vorwort zur 1. Auflage	6
Abkürzungsverzeichnis	13

ABSCHNITT I

Die Betriebsaufspaltung im Wirtschaftsrecht	21
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 Rechtsform für ein Unternehmen	25
3.1 Haftungsbeschränkungen und deren immanente Grenzen	25
3.1.1 Haftung des Besitzunternehmens nach § 32a GmbHG a. F. .	25
3.1.2 Bestimmungen für Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG	40
3.1.3 Haftungsdurchbrechung nach den Grundsätzen des qualifiziert faktischen Konzerns (Auswirkungen des sog. Video-Urteils)	42
3.1.4 Durchgriffshaftung wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, insbesondere wegen existenzvernichtenden Eingriffs	52
3.1.5 Steuerspezifische Haftungsrisiken	61
3.2 Sicherung der Unternehmenskontinuität	62
3.3 Kapitalbeschaffung	64
3.4 Standortfragen	64
3.5 Betriebsverfassungs- und mitbestimmungsrechtliche Vorteile . . .	65
3.6 Publizitätspflichten	67
4. Rechtliche Ausgestaltung der Betriebsaufspaltung	70
4.1 Institutionalisierung der Betriebsaufspaltung	70

Inhaltsverzeichnis

4.1.1	Konzipierung der Betriebsaufspaltung	70
4.1.2	Gründung einer Betriebskapitalgesellschaft	71
4.1.3	Modalitäten bei den Gesellschaftsverträgen der Besitz- und Betriebsgesellschaft	73
4.1.4	Firmierung bei der Betriebsaufspaltung	74
4.1.5	Kaufmannseigenschaft des Besitzunternehmens	75
4.2	Regelungen im Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	77
4.2.1	Vertragsgegenstand	79
4.2.2	Instandhaltungs- und Erneuerungspflichten, Lastentragung, Verkehrssicherungspflichten	80
4.2.3	Pachtzins	83
4.3	Sonstige notwendige Maßnahmen, insbesondere abzuschließen- de bzw. überzuleitende Verträge	87
4.3.1	Bereitstellung von Arbeitskräften	87
 ABSCHNITT II		
	Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht	93
	1. Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten .	93
1.1	Mitunternehmerschaft	93
1.2	Betriebsverpachtung	95
1.3	Betriebsführungsvertrag	96
	2. Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung	97
2.1	Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	97
2.2	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	99
2.2.1	Personelle Voraussetzungen	100
2.2.1.1	Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebs- gesellschaft (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)	100
2.2.1.2	Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	108
2.2.1.3	Sonstige Beherrschungskriterien.	118
2.2.1.3.1	Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechtsregelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens.	118
2.2.1.3.2	Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Nießbrauch, Testamentsvoll- streckung, Großgläubigerstellung.	127
2.2.1.3.3	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz.	134
2.2.1.4	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung.	134

Inhaltsverzeichnis

2.2.1.4.1	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner (insbesondere „Wiesbadener Modell“)	135
2.2.1.4.2	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder	139
2.2.1.4.3	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Mini-Beteiligungen?	140
2.2.1.4.4	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unterschiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	142
2.2.1.4.5	Illegale Treuhandmodelle	143
2.2.1.4.6	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebsaufspaltung	143
2.2.2	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	144
2.2.3	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebsaufspaltung	165
2.2.4	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	166
2.3	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebsaufspaltung	168
2.3.1	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen)	168
2.3.2	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	169
2.3.3	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebsgesellschaft	187
2.3.4	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungsvorganges	187
2.4	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebsaufspaltung	191
2.4.1	Besteuerung des Besitzunternehmens	191
2.4.1.1	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	191
2.4.1.2	Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	192
2.4.1.3	Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	200
2.4.1.3.1	Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft	200
2.4.1.3.2	Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter	208

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.3.3	Betriebsvermögen bei Aufspaltung in zwei Personengesellschaften (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung)	220
2.4.1.4	Bilanzsteuerliche Behandlung der der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung)	226
2.4.1.5	Körperschaftsteuerliche Organschaft	233
2.4.1.6	Gewerbsteuerliche Einzelfragen	242
2.4.1.6.1	Organschaft-Unternehmenseinheit	242
2.4.1.6.2	Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	243
2.4.1.6.3	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg	248
2.4.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft	249
2.4.2.1	Körperschaftsteuer	249
2.4.2.1.1	Bilanzielle Behandlung der Pachtgegenstände	249
2.4.2.1.2	Gehälter und Pensionszusagen für den Geschäftsführer	250
2.4.2.1.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	252
2.4.2.1.4	Verdecktes Stammkapital / Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8 a KStG) / Zinsschranke (§ 4 h EStG)	263
2.4.2.1.5	Verdeckte Einlage	267
2.4.2.1.6	Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG)	269
2.4.2.2	Gewerbsteuer	270
2.4.3	Besteuerung der Vertriebskapitalgesellschaft	276
2.4.4	Betriebsaufspaltung über die Grenze	277
2.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung	285
2.5.1	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte)	285
2.5.2	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	290
2.5.3	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	304
2.5.4	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	306
3.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen bei der Betriebsaufspaltung	307
3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	307
3.2	Unternehmereinheit und Organschaft	309
3.3	Besteuerung der Leistungsbeziehungen zwischen Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft (ohne Organschaft)	314
4.	Die Betriebsaufspaltung im Bewertungsrecht	315
5.	Betriebsaufspaltung und Grunderwerbsteuer	319

6. Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	320
6.1 Investitionszulagen	320
6.2 Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe) ..	323
6.3 Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz (bis 31. 12. 1998)	324
6.4 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7 g EStG)	325
6.5 Rücklage nach § 6 b EStG	327
 ABSCHNITT III	
Betriebswirtschaftliche Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Unternehmen	329
1. Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung	329
1.1 Vorteile	329
1.1.1 Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche	329
1.1.2 Steuerliche (Auswirkungen der Unternehmens- steuerreform 2008)	330
1.1.2.1 Geschäftsführergehälter, Pensionsverpflichtungen und Direktversicherungen	334
1.1.2.2 Gewerbesteuerliche Aspekte	335
1.1.2.3 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte	336
1.1.2.4 Betriebsaufspaltung über die Grenze	336
1.2 Nachteile	336
1.2.1 Organisatorische und wirtschaftliche	336
1.2.2 Steuerliche	337
2. Attraktivität der Betriebsaufspaltung im Vergleich zu anderen Rechtsformen	338
2.1 GmbH	338
2.2 GmbH & Co. KG	341
2.3 GmbH & Still	342
3. Fazit	343
Literaturverzeichnis	345
Sachregister	393