STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 47

Die Betriebsaufspaltung

Ein Leitfaden für die Rechts-,
Steuer- und Wirtschaftspraxis

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

10., 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 17658 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
10. Auflage 2017

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 17658 8

eBook: ISBN 978 3 503 17659 5

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2017

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: tinahoffmann.eu, Berlin

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort

Das vorliegende Werk wurde nochmals völlig überarbeitet und auf den Stand Anfang Juli 2017 gebracht. Während die Änderungen im wirtschafts- und gesellschaftsrechtlichen Teil recht moderat ausfielen, waren doch im Steuerrecht wieder erhebliche Turbulenzen zu verzeichnen.

Die Judikatur zu der personellen und sachlichen Verflechtung hat sich weiter ausdifferenziert. Gravierend sind die Rechtsprechungsturbulenzen bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften im Hinblick auf eine von den Steuerpflichtigen beabsichtigte Buchwertfortführung. Die unterschiedliche Rechtsprechung der involvierten Senate des Bundesfinanzhofs, die Nichtanwendungserlasse der Finanzverwaltung, Vorlagebeschlüsse an das Bundesverfassungsgericht haben die Rechtslage äußerst unübersichtlich gemacht. Ein absolutes Machtwort des Bundesfinanzhofs oder sogar des Bundesverfassungsgerichts ist wohl leider erst in Zukunft zu erwarten. Somit konnte nur ein Versuch hinsichtlich der unterschiedlichen Betrachtungsweisen gemacht werden, um eine entsprechende Risikovorsorge bei der steuerlichen Beratung vornehmen zu können.

Die Änderungen im Gewerbesteuerrecht – insbesondere dem Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG – bei den unterschiedlichen Betriebsaufspaltungsverhältnissen haben sich weiter verfeinert.

Die Modifikationen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft durch die Rechtsprechungsänderung des Europäischen Gerichtshofs und den ergänzenden Judikaten des Bundesfinanzhofs sind ebenfalls vorgenommen worden.

Die Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes 2017 sind – soweit möglich – eingearbeitet worden, wobei viele Zweifelsfragen noch offen bleiben.

Die Darstellung der Rechtslage ist teilweise chronologisch aufgebaut, weil viele Betriebsaufspaltungsverhältnisse erst in zivilrechtlichen Streitigkeiten bzw. im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung und anschließend dem Rechtsbehelfsverfahren mit einem time lag von vielen Jahren zu einer rechtlichen Beurteilung führen. Deshalb war es auch unerlässlich auf ältere Rechtslage (Gesetze, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen, Schrifttum) hinzuweisen. Die Betriebsaufspaltung stellt ein enorm anspruchsvolles Beratungssegment dar und erfordert eine vielschichtige Reise durch die

Vorwort

involvierten Rechtsgebiete. Sie ermöglicht einerseits eine flexible Handhabung für mittelständische Unternehmen, birgt aber auch immense Haftungsrisiken in sich.

Für Anregungen und Kritik ist der Autor jederzeit dankbar.

Berlin, im Juli 2017

Dr. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt

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	5
Vorwort zur 1. Auflage	7
Abkürzungsverzeichnis	15
ABSCHNITT I	
Die Betriebsaufspaltung im Wirtschaftsrecht	23
1. Definition der Betriebsaufspaltung	23
2. Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung	23
2.1 Echte Betriebsaufspaltung	23
2.1.1 Besitz- und Betriebsgesellschaft	23
2.1.2 Produktions- und Vertriebsgesellschaft	24
2.2 Unechte Betriebsaufspaltung	24
2.3 Umgekehrte Betriebsaufspaltung	25
2.4 Mischformen (Überblick über die Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung)	25
3. Beweggründe bei der Wahl der Betriebsaufspaltung als Rechtsform für ein Unternehmen	27
3.1 Haftungsbeschränkungen und deren immanente Grenzen	27
3.1.1 Haftung des Besitztunternehmens nach § 32 a GmbHG a. F. .	27
3.1.2 Bestimmungen für Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG	43
3.1.3 Haftungsdurchbrechung nach den Grundsätzen des qualifiziert faktischen Konzerns (Auswirkungen des sog. Video-Urteils)	45
3.1.4 Durchgriffshaftung wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, insbesondere wegen existenzvernichtenden Eingriffs	55
3.1.5 Steuerspezifische Haftungsrisiken	64
3.2 Sicherung der Unternehmenskontinuität	65
3.3 Kapitalbeschaffung	67
3.4 Standortfragen	67
3.5 Betriebsverfassungs- und mitbestimmungsrechtliche Vorteile . . .	67
3.6 Publizitätspflichten	70
3.6.1 Publizitätsgesetz	70
3.6.2 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	71

4. Rechtliche Ausgestaltung der Betriebsaufspaltung	73
4.1 Institutionalisation der Betriebsaufspaltung	73
4.1.1 Konzipierung der Betriebsaufspaltung	73
4.1.2 Gründung einer Betriebskapitalgesellschaft	74
4.1.3 Modalitäten bei den Gesellschaftsverträgen der Besitz- und Betriebsgesellschaft	76
4.1.4 Firmierung bei der Betriebsaufspaltung	77
4.1.5 Kaufmannseigenschaft des Besitzunternehmens	78
4.2 Regelungen im Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	80
4.2.1 Vertragsgegenstand	82
4.2.2 Instandhaltungs- und Erneuerungspflichten, Lastentragung, Verkehrssicherungspflichten	83
4.2.3 Pachtzins	86
4.3 Sonstige notwendige Maßnahmen, insbesondere abzuschließende bzw. überzuleitende Verträge	90
4.3.1 Bereitstellung von Arbeitskräften	90
4.3.2 Eintritt in laufende Verträge	94
 ABSCHNITT II	
Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht	97
1. Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten ..	97
1.1 Mitunternehmerschaft	97
1.2 Betriebsverpachtung	99
1.3 Betriebsführungsvertrag	100
2. Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung	101
2.1 Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	101
2.2 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	103
2.2.1 Personelle Voraussetzungen	104
2.2.1.1 Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebs- gesellschaft (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)	104
2.2.1.2 Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	113
2.2.1.3 Sonstige Beherrschungskriterien	123
2.2.1.3.1 Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechts- regelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens	123
2.2.1.3.2 Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unter- beteiligung, Nießbrauch, Testamentsvollstreckung, Großgläubigerstellung	132

Inhaltsverzeichnis

2.2.1.3.3	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz.	139
2.2.1.4	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung	139
2.2.1.4.1	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner (insbesondere „Wiesbadener Modell“).	140
2.2.1.4.2	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder.	144
2.2.1.4.3	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Mini-Beteiligungen?	145
2.2.1.4.4	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unterschiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	147
2.2.1.4.5	Illegale Treuhandmodelle	148
2.2.1.4.6	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebsaufspaltung	148
2.2.2	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	149
2.2.3	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebsaufspaltung	171
2.2.4	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	171
2.3	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebsaufspaltung	174
2.3.1	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen).	174
2.3.2	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	175
2.3.3	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebsgesellschaft	191
2.3.4	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungsvorganges	192
2.4	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebsaufspaltung	195
2.4.1	Besteuerung des Besitzunternehmens	195
2.4.1.1	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	195
2.4.1.2	Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	196
2.4.1.3	Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	204
2.4.1.3.1	Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft	204

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.3.2	Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter	213
2.4.1.3.3	Betriebsvermögen bei Aufspaltung in zwei Personengesellschaften (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung)	226
2.4.1.4	Bilanzsteuerliche Behandlung der der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung)	232
2.4.1.5	Körperschaftsteuerliche Organschaft	239
2.4.1.6	Gewerbsteuerliche Einzelfragen	244
2.4.1.6.1	Organschaft-Unternehmenseinheit	244
2.4.1.6.2	Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	245
2.4.1.6.3	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg	249
2.4.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft	250
2.4.2.1	Körperschaftsteuer	250
2.4.2.1.1	Bilanzielle Behandlung der Pachtgegenstände	250
2.4.2.1.2	Gehälter und Pensionszusagen für den Geschäftsführer	251
2.4.2.1.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	253
2.4.2.1.4	Verdecktes Stammkapital/Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8 a KStG)/Zinsschranke (§ 4 h EStG)	264
2.4.2.1.5	Verdeckte Einlage	269
2.4.2.1.6	Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG a. F.)	271
2.4.2.2	Gewerbsteuer	271
2.4.3	Besteuerung der Vertriebskapitalgesellschaft	278
2.4.4	Betriebsaufspaltung über die Grenze	279
2.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung	287
2.5.1	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte)	287
2.5.2	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	292
2.5.3	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	307
2.5.4	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	309
3.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen bei der Betriebsaufspaltung	310
3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	310
3.2	Unternehmereinheit und Organschaft	313
3.3	Besteuerung der Leistungsbeziehungen zwischen Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft (ohne Organschaft)	318

Inhaltsverzeichnis

4. Die Betriebsaufspaltung im Bewertungsrecht	319
4.1 Alte Rechtslage	319
4.2 Änderungen des ErbStG aufgrund zwingender Vorgaben des BVerfG	322
5. Betriebsaufspaltung und Grunderwerbsteuer	323
6. Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	324
6.1 Investitionszulagen	324
6.2 Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe) ..	327
6.3 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7 g EStG)	328
6.4 Rücklage nach § 6 b EStG	330
ABSCHNITT III	
Betriebswirtschaftliche Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Unternehmen . . .	333
1. Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung	333
1.1 Vorteile	333
1.1.1 Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche	333
1.1.2 Steuerliche (Auswirkungen der Unternehmenssteuer- reform 2008)	334
1.1.2.1 Geschäftsführergehälter, Pensionsverpflichtungen und Direktversicherungen	339
1.1.2.2 Gewerbesteuerliche Aspekte	339
1.1.2.3 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte	340
1.1.2.4 Betriebsaufspaltung über die Grenze	340
1.2 Nachteile	341
1.2.1 Organisatorische und wirtschaftliche	341
1.2.2 Steuerliche	341
2. Attraktivität der Betriebsaufspaltung im Vergleich zu anderen Rechtsformen	342
2.1 GmbH	342
2.2 GmbH & Co. KG	345
2.3 GmbH & Still	346
3. Fazit	347
Literaturverzeichnis	349
Sachregister	393