

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 47

Die Betriebsaufspaltung

Ein Leitfaden für die Rechts-,
Steuer- und Wirtschaftspraxis

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

8., 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 15426 5

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

ISSN 1860-0484

ISBN 978 3 503 15426 5

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013
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 8. Auflage

Die Neuauflage berücksichtigt die aktuellsten Tendenzen in der Gesetzgebung, der Rechtsprechung, den Verwaltungsanweisungen und im Schrifttum. Die Änderungen im wirtschaftsrechtlichen Teil sind eher bescheiden ausgefallen. Es sind lediglich neue Judikate zur Haftung bei Betriebsaufspaltungsverhältnissen eingearbeitet worden. Die modifizierten Publizitätspflichten sind herausgearbeitet worden.

Spektakulärer sind hingegen die gravierenden Änderungen im Steuerrecht. So hat sich die Rechtsprechung zu den personellen und sachlichen Voraussetzungen anhand von ausgewählten Fallkonstellationen im Rahmen eines Case Law weiter verfeinert. Gravierend sind die Rechtsprechungsturbulenzen bei der Begründung von Betriebsaufspaltungsverhältnissen im Hinblick auf einen etwaigen erfolgsneutralen Wirtschaftsgütertransfer hinsichtlich der Modifikation bzw. Abschaffung der sog. Trennungstheorie bei Personengesellschaften. Herauszustellen sind auch die Änderungen bei der körperschaftlichen Organschaft im Rahmen der sog. kleinen Organschaftsreform, insbesondere im Hinblick auf die praktisch relevanten Übergangsregelungen bei der Ausformulierung von Gewinnabführungsverträgen. Weitere Turbulenzen hat die Rechtsprechung zur Modifikation der Tatbestandsvoraussetzungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft verursacht. Hier hat die Finanzverwaltung inzwischen zwecks Wahrung des Vertrauensschutzes mit Übergangsregelungen reagiert, um die Rechtsprechungsmodifikationen für die Besteuerungspraxis erträglich zu gestalten. Die Änderungen bei den sonstigen Steuerarten sind ebenfalls eingearbeitet worden. Der Vergleich der Unternehmensformen, Betriebsaufspaltung, GmbH, GmbH & Co. KG bzw. GmbH & Still ist aktualisiert worden.

Es bleibt als Fazit, dass die Beratung von Betriebsaufspaltungsverhältnissen höchste Ansprüche an die Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe stellt und wegen der schwer zu kalkulierenden künftigen Rechtsprechungsänderungen und der inzwischen härteren Auseinandersetzung in der Praxis seitens der Finanzverwaltung ein nicht unbeträchtliches Regressrisiko bietet. Das nunmehr in der 8. Auflage erschienene Buch über die Betriebsaufspaltung versucht, die zur Zeit geltende Rechtslage praxis-

Vorwort

nah zu reflektieren und weist auf entsprechende potenzielle Risiken für eine künftige Rechtseinschätzung – soweit möglich – bereits hin.

Für kritische Anregungen ist der Autor stets dankbar.

Berlin, im Juli 2013

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 8. Auflage	5
Vorwort zur 1. Auflage	7
Abkürzungsverzeichnis	15
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 § 32 a GmbHG a. F. . .	25
3.1.2 Bestimmungen für Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG	39
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	51
3.1.5 Steuerspezifische Haftungsrisiken	59
3.2 Sicherung der Unternehmenskontinuität	60
3.3 Kapitalbeschaffung	62
3.4 Standortfragen	62
3.5 Betriebsverfassungs- und mitbestimmungsrechtliche Vorteile . . .	62
3.6 Publizitätspflichten	65
4. Rechtliche Ausgestaltung der Betriebsaufspaltung	67
4.1 Institutionalisierung der Betriebsaufspaltung	67

Inhaltsverzeichnis

4.1.1	Konzipierung der Betriebsaufspaltung	67	
4.1.2	Gründung einer Betriebskapitalgesellschaft	68	
4.1.3	Modalitäten bei den Gesellschaftsverträgen der Besitz- und Betriebsgesellschaft	71	
4.1.4	Firmierung bei der Betriebsaufspaltung	72	
4.1.5	Kaufmannseigenschaft des Besitzunternehmens	73	
4.2	Regelungen im Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	75	
4.2.1	Vertragsgegenstand	76	
4.2.2	Instandhaltungs- und Erneuerungspflichten, Lastentragung, Verkehrssicherungspflichten	78	
4.2.3	Pachtzins	81	
4.3	Sonstige notwendige Maßnahmen, insbesondere abzuschließende bzw. überzuleitende Verträge.	85	
4.3.1	Bereitstellung von Arbeitskräften	85	
4.3.2	Eintritt in laufende Verträge.	89	
ABSCHNITT II			
Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht			91
1. Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten			91
1.1	Mitunternehmerschaft	91	
1.2	Betriebsverpachtung	93	
1.3	Betriebsführungsvertrag	94	
2. Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung			95
2.1	Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	95	
2.2	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	97	
2.2.1	Personelle Voraussetzungen	98	
2.2.1.1	Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesellschaft (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)	98	
2.2.1.2	Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	106	
2.2.1.3	Sonstige Beherrschungskriterien.	116	
2.2.1.3.1	Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechtsregelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens.	116	
2.2.1.3.2	Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Nießbrauch, Testamentsvollstreckung, Großgläubigerstellung.	124	
2.2.1.3.3	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz.	131	
2.2.1.4	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung	132	

Inhaltsverzeichnis

2.2.1.4.1	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner (insbesondere „Wiesbadener Modell“).	133
2.2.1.4.2	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder.	136
2.2.1.4.3	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Mini-Beteiligungen?	137
2.2.1.4.4	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unterschiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	139
2.2.1.4.5	Illegale Treuhandmodelle	140
2.2.1.4.6	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebsaufspaltung	141
2.2.2	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	141
2.2.3	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebsaufspaltung	162
2.2.4	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	163
2.3	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebsaufspaltung.	165
2.3.1	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen).	165
2.3.2	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	166
2.3.3	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebsgesellschaft	179
2.3.4	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungsvorganges	180
2.4	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebsaufspaltung.	183
2.4.1	Besteuerung des Besitzunternehmens	183
2.4.1.1	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	183
2.4.1.2	Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	184
2.4.1.3	Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	192
2.4.1.3.1	Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft	192

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.3.2	Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter.	198
2.4.1.3.3	Betriebsvermögen bei Aufspaltung in zwei Personengesellschaften (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).	210
2.4.1.4	Bilanzsteuerliche Behandlung der der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung)	216
2.4.1.5	Körperschaftsteuerliche Organschaft	223
2.4.1.6	Gewerbsteuerliche Einzelfragen	230
2.4.1.6.1	Organschaft-Unternehmenseinheit	230
2.4.1.6.2	Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	232
2.4.1.6.3	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg	236
2.4.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft	236
2.4.2.1	Körperschaftsteuer	236
2.4.2.1.1	Bilanzielle Behandlung der Pachtgegenstände	236
2.4.2.1.2	Gehälter und Pensionszusagen für den Geschäftsführer.	237
2.4.2.1.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	240
2.4.2.1.4	Verdecktes Stammkapital / Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8 a KStG) / Zinsschranke (§ 4h EStG)	250
2.4.2.1.5	Verdeckte Einlage	255
2.4.2.1.6	Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG)	257
2.4.2.2	Gewerbsteuer.	257
2.4.3	Besteuerung der Vertriebskapitalgesellschaft	264
2.4.4	Betriebsaufspaltung über die Grenze	265
2.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung	271
2.5.1	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte).	271
2.5.2	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	275
2.5.3	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	289
2.5.4	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	290
3.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen bei der Betriebsaufspaltung.	292
3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	292
3.2	Unternehmereinheit und Organschaft	294
3.3	Besteuerung der Leistungsbeziehungen zwischen Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft (ohne Organschaft)	298

Inhaltsverzeichnis

4. Die Betriebsaufspaltung im Bewertungsrecht	299
5. Betriebsaufspaltung und Grunderwerbsteuer	303
6. Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	304
6.1 Investitionszulagen	304
6.2 Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe) ..	306
6.3 Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz (bis 31. 12. 1998)	307
6.4 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)	308
6.5 Rücklage nach § 6b EStG	310
 ABSCHNITT III	
Betriebswirtschaftliche Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Unternehmen	311
1. Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung	311
1.1 Vorteile	311
1.1.1 Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche	311
1.1.2 Steuerliche (Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008)	312
1.1.2.1 Geschäftsführergehälter, Pensionsverpflichtungen und Direktversicherungen	316
1.1.2.2 Gewerbesteuerliche Aspekte	317
1.1.2.3 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte	318
1.1.2.4 Betriebsaufspaltung über die Grenze	318
1.2 Nachteile	318
1.2.1 Organisatorische und wirtschaftliche	318
1.2.2 Steuerliche	319
2. Attraktivität der Betriebsaufspaltung im Vergleich zu anderen Rechtsformen	320
2.1 GmbH	320
2.2 GmbH & Co. KG	323
2.3 GmbH & Still	324
3. Fazit	325
 Literaturverzeichnis	327
Sachregister	371