

Die Betriebsaufspaltung

Ein Leitfaden für die Rechts-, Steuer- und Wirtschaftspraxis

von

Dr. jur. Thomas Kaligin

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

6., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 11000 1](http://ESV.info/978_3_503_11000_1)

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

ISBN 978 3 503 11000 1

ISSN 1860-0484

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008

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

Herstellung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort zur 6. Auflage

Heftige Turbulenzen im Zivilrecht als auch im Steuerrecht haben drei Jahre nach Erscheinen der 5. Auflage eine neue 6. Auflage des Werkes erforderlich gemacht. Im Zivilrecht hervorzuheben sind die gravierenden Änderungen des Haftungsregiments bei Betriebsaufspaltungen. Nachdem der BGH sich weitgehend vom Institut der Haftung nach den Grundsätzen des qualifiziert faktischen Konzerns (Ausnahme: ITT-Rechtsprechung) verabschiedet hat, hat er nun mit der Schaffung der Haftung für existenzvernichtende Eingriffe neue Postulate aufgestellt, die jedoch für potenziell betroffene Betriebsaufspaltungsverhältnisse wenig ergiebig sein dürften. Folglich wurde vorsorglich auf die bisher im Schrifttum vorhandenen Grundsätze hilfsweise rekurriert.

Im steuerlichen Teil ist anzumerken eine weitere Differenzierung bei den Grundsätzen zur personellen Verflechtung bei der Annahme der Begründung einer Betriebsaufspaltung. Hervorzuheben ist insbesondere die kasuistische Rechtsprechung bei häufig gescheiterten Versuchen im Rahmen der Vereinbarung von Einstimmigkeitsverhältnissen, eine Betriebsaufspaltung zu „cracken“. Besondere Bedeutung hat die Rechtsprechung zu Auswirkungen der Betriebsaufspaltung bei der Annahme von sachlichen Verflechtungen. Durch die schlichte Überlassung einer auch nur geringfügig betrieblich genutzten Immobilie kann die Annahme einer sachlichen Verflechtung erfolgen. Damit hat der BFH – entgegen ursprünglichen Tendenzen in der Rechtsprechung und auch der Finanzverwaltung – Versuchen, den Anwendungsbereich der Betriebsaufspaltung transparent einzugrenzen, leider eine klare Absage erteilt. Es ist hierdurch weitere Rechtsunsicherheit gesät worden.

Ferner sind die gravierenden Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 (teilweise in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008) hervorzuheben. Auf eine eingehende Behandlung der Zinsschranke (§ 4h EStG) ist verzichtet worden, weil diese nur sehr große Unternehmen im Konzernverbund erfasst und nach der amtlichen Begründung die klassische Betriebsaufspaltung heraus fällt.

Ferner dürften die erbschaftsteuerlichen Reformpläne neuen Gestaltungsbedarf bei der Betriebsaufspaltung hervorrufen.

Vorwort zur 6. Auflage

Die vorliegende Monographie ist nicht nur auf den gegenwärtigen oder zukünftigen Rechtszustand ausgerichtet. Sowohl im Zivilrecht als auch insbesondere im Steuerrecht treten Probleme der Betriebsaufspaltung häufig erst zeitversetzt auf, wenn sich die Betriebsprüfung mit mehrjähriger Verzögerung auf die einzelnen Besteuerungssegmente konzentriert, so dass es notwendig ist, auch auf die alte Rechtslage zurückzugreifen, die für die Bearbeitung des Einzelfalles relevant ist. Das gilt erst recht, wenn Betriebsaufspaltungen in Steuergerichtsprozessen erstmals systematisch aufgerollt werden. Von daher ist auch der rückblickende Ansatz des Buches erforderlich. Zudem sind bestimmte Entwicklungen in der Gegenwart nur noch nachzuvollziehen, wenn man auf die vorherige Rechtsentwicklung (Gesetzesänderungen, Turbulenzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung) Bezug nimmt. Es war insofern bei der Bearbeitung ein Spagat zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft (unter Berücksichtigung von Steuerreformplänen) geboten. Für kritische Anregungen ist der Autor stets dankbar.

Berlin, im März 2008

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 6. 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 Rechtsform für ein Unternehmen	25
3.1 Haftungsbeschränkungen und deren immanente Grenzen	25
3.1.1 Haftung des Besitzunternehmens nach § 32a GmbHG	26
3.1.2 Haftungsdurchbrechung nach den Grundsätzen des qualifi- ziert faktischen Konzerns	36
3.1.3 Durchgriffshaftung wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schä- digung, insbesondere wegen existenzvernichtenden Eingriffs	46
3.1.4 Steuerspezifische Haftungsrisiken	50
3.2 Sicherung der Unternehmenskontinuität	51
3.3 Kapitalbeschaffung	53
3.4 Standortfragen	54
3.5 Betriebsverfassungs- und mitbestimmungsrechtliche Vorteile	54
3.6 Publizitätspflichten	56
4. Rechtliche Ausgestaltung der Betriebsaufspaltung	59
4.1 Institutionalisierung der Betriebsaufspaltung	59
4.1.1 Konzipierung der Betriebsaufspaltung	59

Inhaltsverzeichnis

4.1.2	Gründung einer Betriebskapitalgesellschaft	59
4.1.3	Modalitäten bei den Gesellschaftsverträgen der Besitz- und Betriebsgesellschaft	62
4.1.4	Firmierung bei der Betriebsaufspaltung	63
4.1.5	Kaufmannseigenschaft des Besitzunternehmens	64
4.2	Regelungen im Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	66
4.2.1	Vertragsgegenstand	67
4.2.2	Instandhaltungs- und Erneuerungspflichten, Lastentragung, Verkehrssicherungspflichten	69
4.2.3	Pachtzins	72
4.3	Sonstige notwendige Maßnahmen, insbesondere abzuschließende bzw. überzuleitende Verträge	76
4.3.1	Bereitstellung von Arbeitskräften	76
4.3.2	Eintritt in laufende Verträge	80

ABSCHNITT II

Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht

1.	Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten	81
1.1	Mitunternehmerschaft	81
1.2	Betriebsverpachtung	83
1.3	Betriebsführungsvertrag	84
2.	Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung	85
2.1	Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	85
2.2	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	87
2.2.1	Personelle Voraussetzungen	88
2.2.1.1	Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesellschaft (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)	88
2.2.1.2	Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	95
2.2.1.3	Sonstige Beherrschungskriterien	104
2.2.1.3.1	Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechtsregelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens	105
2.2.1.3.2	Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Nießbrauch, Testamentsvollstreckung, Großgläubigerstellung	112
2.2.1.3.3	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz	118

Inhaltsverzeichnis

2.2.1.4	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung	119
2.2.1.4.1	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner (insbesondere „Wiesbadener Modell“)	120
2.2.1.4.2	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder	123
2.2.1.4.3	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Mini-Beteiligungen?	124
2.2.1.4.4	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unterschiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	126
2.2.1.4.5	Illegale Treuhandmodelle	127
2.2.1.4.6	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebsaufspaltung	127
2.2.2	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlage)	128
2.2.3	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebsaufspaltung	147
2.2.4	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	148
2.3	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebsaufspaltung	150
2.3.1	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen)	150
2.3.2	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	151
2.3.3	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebsgesellschaft	161
2.3.4	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungsvorganges	162
2.4	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebsaufspaltung	165
2.4.1	Besteuerung des Besitzunternehmens	165
2.4.1.1	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	165
2.4.1.2	Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	166
2.4.1.3	Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	173
2.4.1.3.1	Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft	173
2.4.1.3.2	Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter	178

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.3.3	Betriebsvermögen bei Aufspaltung in zwei Personengesellschaften (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).	187
2.4.1.4	Bilanzsteuerliche Behandlung der der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung)	193
2.4.1.5	Körperschaftsteuerliche Organschaft	199
2.4.1.6	Gewerbsteuerliche Einzelfragen	203
2.4.1.6.1	Organschaft-Unternehmenseinheit	203
2.4.1.6.2	Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	205
2.4.1.6.3	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg	209
2.4.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft	210
2.4.2.1	Körperschaftsteuer	210
2.4.2.1.1	Bilanzielle Behandlung der Pachtgegenstände	210
2.4.2.1.2	Gehälter und Pensionszusagen für den Geschäftsführer	211
2.4.2.1.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	213
2.4.2.1.4	Verdecktes Stammkapital/Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8 a KStG)/Zinsschranke (§ 4 h EStG).	223
2.4.2.1.5	Verdeckte Einlage	227
2.4.2.2	Gewerbsteuer	228
2.4.3	Besteuerung der Vertriebskapitalgesellschaft	234
2.4.4	Betriebsaufspaltung über die Grenze	235
2.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung	240
2.5.1	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte)	240
2.5.2	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	245
2.5.3	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	254
2.5.4	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	256
3.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen bei der Betriebsaufspaltung	257
3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	257
3.2	Unternehmereinheit und Organschaft	259
3.3	Besteuerung der Leistungsbeziehungen zwischen Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft (ohne Organschaft)	262
4.	Die Betriebsaufspaltung im Bewertungsrecht – Pläne zur Erbschaftsteuerreform	263
5.	Betriebsaufspaltung und Grunderwerbsteuer	264

Inhaltsverzeichnis

6. Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	265
6.1 Investitionszulagen	265
6.2 Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe) ..	267
6.3 Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz (bis 31. 12. 1998)	268
6.4 Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)	269
6.5 Rücklage nach § 6b EStG	271

ABSCHNITT III

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

1. Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung	273
1.1 Vorteile	273
1.1.1 Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche	273
1.1.2 Steuerliche	274
1.1.2.1 Geschäftsführergehälter, Pensionsverpflichtungen und Direktversicherungen	279
1.1.2.2 Ausschöpfung der Gewerbesteuerfreibeträge	279
1.1.2.3 Betriebsaufspaltung über die Grenze	280
1.2 Nachteile	280
1.2.1 Organisatorische und wirtschaftliche	280
1.2.2 Steuerliche	280
2. Attraktivität der Betriebsaufspaltung im Vergleich zu anderen Rechtsformen	281
2.1 GmbH	281
2.2 GmbH & Co. KG	284
2.3 GmbH & Still	285
3. Fazit	286
Literaturverzeichnis	287
Sachregister	323