

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 47

Die Betriebsaufspaltung

Ein Leitfaden für die Rechts-,
Steuer- und Wirtschaftspraxis

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

11., 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 18762 1

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
11. Auflage 2019

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 18762 1

eBook: ISBN 978 3 503 18763 8

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2019

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: Kösel, Altusried-Krugzell

Vorwort

Das vorliegende Werk wurde nochmals völlig überarbeitet und auf den Stand April 2019 gebracht. Die eingetretenen Änderungen im Wirtschafts- und Gesellschaftsrecht sind überschaubar, während im Steuerrecht weitere praxisrelevante Modifikationen zu verzeichnen sind. Die Judikatur zu den personellen und sachlichen Verflechtungen hat sich auch nach Erstellung der 10. Auflage weiter spezifiziert. Teilweise sind Fragen im Hinblick auf die Umstrukturierung von Personengesellschaften im Hinblick auf eine von den Steuerpflichtigen beabsichtigte Buchwertfortführung nur teilweise geklärt worden. Leider ist infolge der Erledigterklärung seitens der Finanzverwaltung eine endgültige Klärung dieser Fragen durch den Großen Senat des Bundesfinanzhofs leider vereitelt worden, so dass für viele Fallgruppen weiterhin erhebliche Rechtsunsicherheit besteht. Auch sind die Auswirkungen durch das Erbschaftsteuergesetz insbesondere für die Fallgruppe der kapitalistischen Betriebsaufspaltung durch aktuelle Verwaltungsanweisungen einige Zweifelsfragen zwischenzeitlich geklärt worden.

Der chronologische Aufbau ist weiterhin grundsätzlich beibehalten worden, da viele Betriebsaufspaltungsverhältnisse erst in zivilrechtlichen Streitigkeiten bzw. im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung im anschließenden Rechtsbehelfsverfahren mit einem Timelag von vielen Jahren nachträglich zu einer rechtlichen Beurteilung führen.

Zu bedauern ist, dass auch die nicht kompatible Rechtsprechung der verschiedenen Senate des Bundesfinanzhofs durch unterschiedliche Interpretationen erhebliche Probleme für die Praxis aufwerfen. Zudem wird durch die ständig aggressiver werdende Prüfungsweise der Finanzverwaltung das Konfliktpotential bei tatsächlichen oder vermeintlichen Betriebsaufspaltungsverhältnissen erhöht und somit ist auch der Berater gehalten, sich mit der gesamten Palette von Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum umfassend zu befassen, um sich bei entsprechenden Legal Opinions bei weiteren unglücklichen Entwicklungen der Rechtslage in dem konkreten Einzelfall abzusichern.

Für Anregungen und Kritik ist der Autor jederzeit dankbar.

Berlin, im April 2019

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	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 Unehnte 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 Bestimmungen für Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG	26
3.1.2 Haftungsdurchbrechung nach den Grundsätzen des qualifiziert faktischen Konzerns (Auswirkungen des sog. Video-Urteils)	28
3.1.3 Durchgriffshaftung wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, insbesondere wegen existenzvernichtenden Eingriffs	38
3.1.4 Steuerspezifische Haftungsrisiken	47
3.2 Sicherung der Unternehmenskontinuität	49
3.3 Kapitalbeschaffung	51
3.4 Standortfragen	51
3.5 Betriebsverfassungs- und mitbestimmungsrechtliche Vorteile	51
3.6 Publizitätspflichten	54
3.6.1 Publizitätsgesetz	54
3.6.2 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	55

Inhaltsverzeichnis

4. Rechtliche Ausgestaltung der Betriebsaufspaltung	57
4.1 Institutionalisation der Betriebsaufspaltung	57
4.1.1 Konzipierung der Betriebsaufspaltung	57
4.1.2 Gründung einer Betriebskapitalgesellschaft	58
4.1.3 Modalitäten bei den Gesellschaftsverträgen der Besitz- und Betriebsgesellschaft	60
4.1.4 Firmierung bei der Betriebsaufspaltung	61
4.1.5 Kaufmannseigenschaft des Besitzunternehmens	62
4.2 Regelungen im Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	64
4.2.1 Vertragsgegenstand	66
4.2.2 Instandhaltungs- und Erneuerungspflichten, Lastentragung, Verkehrssicherungspflichten	67
4.2.3 Pachtzins	70
4.3 Sonstige notwendige Maßnahmen, insbesondere abzuschließende bzw. überzuleitende Verträge	74
4.3.1 Bereitstellung von Arbeitskräften	74
4.3.2 Eintritt in laufende Verträge	78
 ABSCHNITT II	
Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht	79
1. Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten ..	79
1.1 Mitunternehmerschaft	79
1.2 Betriebsverpachtung	81
1.3 Betriebsführungsvertrag	82
2. Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung	83
2.1 Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	83
2.2 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	85
2.2.1 Personelle Voraussetzungen	86
2.2.1.1 Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesell- schaft (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungs- verhältnisse)	86
2.2.1.2 Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	95
2.2.1.3 Sonstige Beherrschungskriterien	105
2.2.1.3.1 Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechts- regelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbst- kontrahierens	105
2.2.1.3.2 Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Nießbrauch, Testamentsvoll- streckung, Großgläubigerstellung	114

Inhaltsverzeichnis

2.2.1.3.3	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz.	121
2.2.1.4	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung	122
2.2.1.4.1	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner (insbesondere „Wiesbadener Modell“).	123
2.2.1.4.2	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder.	126
2.2.1.4.3	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Mini-Beteiligungen?	127
2.2.1.4.4	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unterschiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	129
2.2.1.4.5	Illegale Treuhandmodelle	130
2.2.1.4.6	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebsaufspaltung	131
2.2.2	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	131
2.2.3	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebsaufspaltung	154
2.2.4	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	155
2.3	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebsaufspaltung	157
2.3.1	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen)	158
2.3.2	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	159
2.3.3	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebsgesellschaft	175
2.3.4	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungsvorganges	176
2.4	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebsaufspaltung	179
2.4.1	Besteuerung des Besitzunternehmens	179
2.4.1.1	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	179
2.4.1.2	Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	180
2.4.1.3	Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	188
2.4.1.3.1	Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft	188

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.3.2	Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter	197
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	228
2.4.1.6.1	Organschaft-Unternehmenseinheit	228
2.4.1.6.2	Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	229
2.4.1.6.3	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg	234
2.4.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft.	235
2.4.2.1	Körperschaftsteuer	235
2.4.2.1.1	Bilanzielle Behandlung der Pachtgegenstände	235
2.4.2.1.2	Gehälter und Pensionszusagen für den Geschäftsführer.	236
2.4.2.1.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	238
2.4.2.1.4	Verdecktes Stammkapital/Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG)/Zinsschranke (§ 4h EStG)	249
2.4.2.1.5	Verdeckte Einlage	253
2.4.2.1.6	Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.)	255
2.4.2.2	Gewerbsteuer.	256
2.4.3	Besteuerung der Vertriebskapitalgesellschaft	262
2.4.4	Betriebsaufspaltung über die Grenze	264
2.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung.	272
2.5.1	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte)	272
2.5.2	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen.	277
2.5.3	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	292
2.5.4	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft.	294
3.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen bei der Betriebsaufspaltung.	295
3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	295
3.2	Unternehmereinheit und Organschaft	298
3.3	Besteuerung der Leistungsbeziehungen zwischen Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft (ohne Organschaft)	303

Inhaltsverzeichnis

4. Die Betriebsaufspaltung im Bewertungsrecht	304
4.1 Alte Rechtslage	304
4.2 Änderungen des ErbStG aufgrund zwingender Vorgaben des BVerfG	307
5. Betriebsaufspaltung und Grunderwerbsteuer	310
6. Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	311
6.1 Investitionszulagen	311
6.2 Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe) ..	314
6.3 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)	315
6.4 Rücklage nach § 6b EStG	316
 ABSCHNITT III	
Betriebswirtschaftliche Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Unternehmen . . .	319
1. Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung .	319
1.1 Vorteile	319
1.1.1 Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche	319
1.1.2 Steuerliche (Auswirkungen der Unternehmens- steuerreform 2008)	320
1.1.2.1 Geschäftsführergehälter, Pensionsverpflichtungen und Direktversicherungen	325
1.1.2.2 Gewerbesteuerliche Aspekte	325
1.1.2.3 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte	326
1.1.2.4 Betriebsaufspaltung über die Grenze	326
1.2 Nachteile	327
1.2.1 Organisatorische und wirtschaftliche	327
1.2.2 Steuerliche	327
2. Attraktivität der Betriebsaufspaltung im Vergleich zu anderen Rechtsformen	328
2.1 GmbH	328
2.2 GmbH & Co. KG	331
2.3 GmbH & Still	332
3. Fazit	333
 Literaturverzeichnis	335
Sachregister	379