

Steuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung

Diplomarbeit

Vorgelegt am 30.04.2004

Ausbildungsbereich Wirtschaft
Fachrichtung Steuern und Prüfungswesen
Studienjahrgang 2001
6. Studienhalbjahr

von

Markus Weik

Ausbildungsstätte:



STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

Betreuender Dozent:

Dipl.-Volkswirt

Rolf Klingor

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Inhaltsverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis	V
1 Einleitung	1
2 Grundlagen der Betriebsaufspaltung	2
2.1 Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung	2
2.1.1 Sachliche Verflechtung	2
2.1.2 Personelle Verflechtung	3
2.2 Gliederung des gespaltenen Unternehmens	5
2.2.1 Besitzunternehmen	5
2.2.2 Betriebsunternehmen	6
2.3 Abgrenzung zur Betriebsverpachtung	7
2.3.1 Voraussetzungen der echten Betriebsverpachtung	7
2.3.2 Die betriebsverpachtende Betriebsaufspaltung	9
3 Formen der Betriebsaufspaltung	10
3.1 Einteilung nach der Art der Entstehung	10
3.1.1 Echte Betriebsaufspaltung	10
3.1.2 Unechte Betriebsaufspaltung	12
3.1.3 Weitere mögliche Unterteilungen	13

3.2	Einteilung nach der Rechtsform	14
3.2.1	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	14
3.2.2	Kapitalistische Betriebsaufspaltung	15
3.2.3	Umgekehrte Betriebsaufspaltung	16
3.3	Andere Formen der Betriebsaufspaltung	17
4	Beginn und Ende der Betriebsaufspaltung	18
4.1	Personelle Verflechtung nach aktueller Rechtsprechung	18
4.1.1	Das Einstimmigkeitsprinzip	18
4.1.2	Faktische Beherrschung	20
4.2	Zwangswise Beendigung der Betriebsaufspaltung	21
4.2.1	Wegfall der sachlichen Verflechtung	21
4.2.2	Wegfall der personellen Verflechtung	22
4.3	Auflösung durch Umwandlung oder Einbringung	23
4.3.1	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft	23
4.3.2	Einbringung in die Betriebskapitalgesellschaft	24
4.3.2.1	Einbringung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft	24
4.3.2.2	Einbringung eines Einzelunternehmens	25
5	Steuerliche Behandlung der Besitzgesellschaft	26
5.1	Besteuerung einer Besitzpersonengesellschaft	26
5.1.1	Behandlung des Betriebsvermögens	26
5.1.2	Gewinnermittlung der Besitzpersonengesellschaft	28
5.1.3	Gewerbsteuerliche Folgen	29
5.2	Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft	31
5.2.1	Zulässigkeit einer Besitzkapitalgesellschaft	31
5.2.2	Vorteile einer Besitzkapitalgesellschaft	31
5.3	Vorliegen mehrerer Besitzunternehmen	33

6	Steuerliche Behandlung der Betriebsgesellschaft	34
6.1	Besteuerung der Betriebspersonengesellschaft	34
6.2	Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft	35
6.2.1	Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen	35
6.2.2	Weitere körperschaftsteuerliche Folgen	36
6.2.3	Auswirkungen bei der Gewerbesteuer	37
6.3	Besteuerung einer Vertriebsgesellschaft	38
6.4	Weitere steuerliche Fragen	39
6.4.1	Betriebsaufspaltung über die Grenze	39
6.4.2	Umsatzsteuer	41
7	Zusammenfassung	42
	Anlagenverzeichnis	43
	Literaturverzeichnis	54

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
AfA	Abschreibung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung in der Fassung vom 01.10.2002, BGBl I 2003, S. 3866, mit Änderungen bis 16.05.2003
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung vom 18.08.1896, RGBl 1896, S. 195, mit Änderungen bis 24.08.2002
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, S. 4210, mit Änderungen bis 29.12.2003
EStR	Einkommensteuerrichtlinien 2001 vom 23.11.2001, BStBl I Sondernummer 2; Banz. Nr. 233a, mit den Einkommensteuerhinweisen 2002
FG	Finanzgericht
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts

GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuerdurchführungsverordnung in der Fassung vom 15.10.2002, BGBl I 2002, S. 4180, mit Änderungen bis 31.07.2003
GewStG	Gewerbesteuergesetz in der Fassung vom 15.10.2002, BGBl I 2002, S. 4167, mit Änderungen bis 29.12.2003
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien 1998 vom 21.12.1998, BStBl I Sondernummer 2, S. 91
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch in der Fassung vom 10.05.1897, RGrB 1897, S. 219, mit Änderungen bis 10.12.2003
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 15.10.2002, BGBl I 2002, S. 4144, mit Änderungen bis 29.12.2003
LG	Landgericht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
UmwG	Umwandlungsgesetz in der Fassung vom 28.10.1994, BGBl I 1995, S. 428, mit Änderungen bis 26.11.2001
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz in der Fassung vom 15.10.2002, BGBl I 2002, S. 4133, mit Änderungen bis 16.05.2003

VII

UStG	Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 09.06.1999, BGBI I 1999, S. 1270, mit Änderungen bis 29.12.2003
vE	verdeckte Einlage
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung

1 Einleitung

Die Betriebsaufspaltung ist nirgends gesetzlich verankert. Es handelt sich lediglich um eine Konstruktion der Finanzverwaltung, die damit bereits in den dreißiger Jahren auf die Steuerausfälle durch die Gründung eines „Besitzunternehmens“ reagierte. Ein solches Besitzunternehmen wurde zu diesem Zeitpunkt noch nicht als Gewerbebetrieb angesehen und erzielte damit lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die neue Sichtweise, nach der durch die Abzüge der Pachtzinsen und der Gehälter für den geschäftsführenden Gesellschafter beim Betriebsunternehmen die Gewerbesteuer geschmälert und dadurch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung mißachtet werde, wurde dann auch von den Finanzgerichten anerkannt¹.

Aufgrund der fehlenden Gesetzesgrundlage wurde die Rechtmäßigkeit des Instituts der Betriebsaufspaltung aber immer wieder angezweifelt. Ein Mitte der achtziger Jahre unternommener Versuch, die Betriebsaufspaltung gesetzlich zu verankern, wurde wieder aufgegeben, weil die Komplexität der mit ihr zusammenhängenden Fragen eine eindeutige gesetzliche Regelung nicht zuließ². Die Anzahl der Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte zur Betriebsaufspaltung hat mittlerweile die Zahl 1000 überschritten³.

Obwohl in der Literatur immer wieder ein Ende der Betriebsaufspaltung vorausgesagt wurde, kommt ihr nach wie vor eine erhebliche Bedeutung zu. Insbesondere im kleineren Mittelstand erfreut sich diese Rechtskonstruktion einer großen Beliebtheit.

Diese Arbeit behandelt die steuerlichen Auswirkungen der Betriebsaufspaltung. Dabei soll zuerst ein allgemeiner Überblick über Grundbegriffe und Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung gegeben werden, um anschließend die steuerlichen Probleme beim Beginn bzw. der Beendigung der Betriebsaufspaltung zu erörtern und die Folgen für die Besteuerung des Besitzunternehmens und des Betriebsunternehmens darzustellen. Die Betrachtung der Betriebsaufspaltung erfolgt dabei ausschließlich aus steuerrechtlicher Sicht, auf handels- oder arbeitsrechtliche Fragen soll im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden.

¹ vgl. RFH-Urteil v. 26.10.1938, VI 501/38, RStBl 1939, S. 282 und RFH-Urteil v. 01.07.1942, VI 96/42, RStBl 1942, S. 1081

² vgl. Hermanns, T. (1999), S. 469

³ vgl. Carlé, D. (2003), S. V

2 Grundlagen der Betriebsaufspaltung

2.1 Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

2.1.1 Sachliche Verflechtung

Die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist die sachliche Verflechtung. Eine solche besteht, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen Wirtschaftsgüter zur Nutzung überläßt, welche für dieses eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen⁴. Wichtig ist hierbei, daß es sich um Wirtschaftsgüter handelt. Durch persönliche Dienstleistungen kann eine sachliche Verflechtung nicht begründet werden⁵. Es genügt grundsätzlich die Überlassung *einer* wesentlichen Betriebsgrundlage, bei deren Beurteilung weder die vorhandenen stillen Reserven noch die Frage, ob das Wirtschaftsgut bisher zum Betriebs- oder zum Privatvermögen gehört hat, eine Rolle spielen⁶. Für die Begründung einer sachlichen Verflechtung ist es außerdem unerheblich, ob auch das Inventar verpachtet wurde oder ob dieses beim Besitzunternehmen verbleibt⁷.

Als wesentliche Betriebsgrundlage i.S.d. Betriebsaufspaltung gilt ein Wirtschaftsgut, das zum Anlagevermögen gehört und für den Betriebsablauf unerläßlich ist, ohne dessen Hilfe also ein Erwerber des Betriebs diesen nicht in der bisherigen Form fortführen kann⁸. Bei einem bebauten Grundstück bedeutet dies, daß es für die Bedürfnisse des Unternehmens besonders hergerichtet oder nach Lage, Größe oder Grundriß besonders geeignet ist⁹. Nicht als wesentliche Betriebsgrundlage gilt ein bebautes Grundstück allerdings, wenn es für das Unternehmen lediglich untergeordnete Bedeutung besitzt und die Besitzgesellschafter aufgrunddessen über die Grundstücksvermietung keinen beherrschenden Einfluß mehr ausüben können¹⁰. Die Rechtsprechung, daß dies auch dann gelte, wenn das Grundstück jederzeit austauschbar sei, wurde mittlerweile aufgegeben¹¹.

⁴ vgl. Söffing, G. (2001), S. 52

⁵ vgl. BFH-Urteil v. 26.01.1989, IV R 151/86, BStBl II 1989, S. 455

⁶ vgl. BFH-Urteil v. 25.07.1968, IV R 261/66, BStBl II 1968, S. 677

⁷ vgl. Streck, M. (2003), § 4 KStG, Rz. 19

⁸ vgl. BFH-Urteil v. 24.08.1989, IV R 135/86, BStBl II 1989, S. 1014

⁹ vgl. Söffing, G. (2001), S. 57

¹⁰ vgl. BFH-Urteil v. 04.11.1992, XI R 1/92, BStBl II 1993, S. 245

¹¹ vgl. BFH-Urteil v. 26.05.1993, X R 78/91, BStBl II 1993, S. 718

Die Regelungen für bebaute Grundstücke gelten grundsätzlich auch für unbebaute Grundstücke¹², jedoch sind die Voraussetzungen dort verständlicherweise schwerer zu erfüllen. Vergleichbares gilt für bewegliche Wirtschaftsgüter¹³. Auch immaterielle Wirtschaftsgüter können wesentliche Betriebsgrundlagen sein. Ein Umsatzanteil von 25% aus dem überlassenen Wirtschaftsgut, etwa einem Schutzrecht, wird dabei als ausreichend angesehen¹⁴. Ob auch nicht patentierte Erfindungen als wesentliche Betriebsgrundlage in Betracht kommen, ist umstritten. Die Rechtsprechung räumt die generelle Möglichkeit zwar ein¹⁵, dies wird aber nicht endgültig geklärt¹⁶.

2.1.2 Personelle Verflechtung

Die zweite Grundvoraussetzung für das Bestehen einer Betriebsaufspaltung ist die personelle Verflechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen. Darunter ist zu verstehen, daß Beherrschungsidentität besteht. Eine Person oder Personengruppe muß bei beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen besitzen und in der Lage sein, diesen durchzusetzen¹⁷. Dabei genügt es, wenn diese Person bzw. Gruppe auf längere Sicht ihren geschäftlichen Betätigungswillen entfalten kann, beispielsweise indem ihr als Geschäftsführung der Besitzgesellschaft die Befugnis zusteht, die geschäftsführenden Organe der Betriebsgesellschaft zu bestimmen¹⁸. Eine unmittelbare Entscheidungsbefugnis über jede einzelne Maßnahme ist demnach nicht erforderlich.

Maßgeblich für das Vorliegen einer personellen Verflechtung ist die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Verteilung der Stimmrechte. Das Stimmrechtsverhältnis steht grundsätzlich über dem Verhältnis der Vermögensverteilung, selbst dann, wenn die Gewinnbeteiligung nach dem Anteil am Vermögen bestimmt wird¹⁹. Lediglich bei Nicht-Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung wird ersatzweise die gesetzlich vorgeschriebene Vermögensverteilung herangezogen. So gelten in Gütergemeinschaft lebende Ehegatten als zu jeweils 50% an ihrem Gesamtgut beteiligt²⁰.

¹² vgl. BFH-Urteil v. 24.02.2000, IV R 62/98, BStBl II 2000, S. 417

¹³ vgl. BFH-Urteil v. 02.02.2000, XI R 8/99, BStBl II 2000, S. 1135

¹⁴ vgl. BFH-Urteil v. 20.09.1973, IV R 41/69, BStBl II 1973, S. 869

¹⁵ vgl. BFH-Urteil v. 06.11.1991, XI R 12/87, BStBl II 1992, S. 415

¹⁶ vgl. Söffing, G. (2001), S. 77f

¹⁷ vgl. Söffing, G. (2001), S. 85

¹⁸ vgl. BFH-Urteil v. 28.01.1982, IV R 100/78, BStBl II 1982, S. 479

¹⁹ vgl. Söffing, G. (2001), S. 94

²⁰ vgl. BFH-Urteil v. 26.11.1992, IV R 15/91, BStBl II 1993, S. 876

Nach der Rechtsprechung ist für die Beherrschung eines Unternehmens nur die Stimmrechtsmehrheit bezüglich der Geschäfte des täglichen Lebens notwendig²¹. Darunter ist zu verstehen, daß eine Stimmenmehrheit im Bereich dieser Geschäfte die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung erfüllt, auch wenn in besonderen Fällen Einstimmigkeit oder eine qualifizierte Mehrheit vereinbart ist²². So ist beispielsweise bei einer Wohnungseigentümergeinschaft die Stimmrechtsverteilung im Bereich der ordnungsgemäßen Verwaltung und der Regelung eines ordnungsgemäßen Gebrauchs entscheidend und nicht etwa die notwendige Einstimmigkeit für bauliche Veränderungen²³.

Unter Umständen ist für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung auch entgegen der obigen Darstellung ein über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehender einheitlicher Wille notwendig. Etwa bei der Bestimmung über ein die sachliche Verflechtung begründendes Pachtverhältnis²⁴. Dies läßt sich aber nur dann begründen, wenn man grundsätzlich davon ausgeht, daß bei der personellen Verflechtung zusätzlich zur Entscheidungsbefugnis über die Geschäfte des täglichen Lebens auch eine solche über die Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens an das Betriebsunternehmen erforderlich ist²⁵. Dem widerspricht jedoch die neuere Rechtsprechung. Hier wird vertreten, daß eine Bestimmung über die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen für eine personelle Verflechtung unerheblich sei²⁶.

Eine Betriebsaufspaltung besteht i.d.R. auch, wenn mehrere Personen in unterschiedlichen Quoten an beiden Unternehmen beteiligt sind und dadurch insgesamt eine sog. „durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe“ entsteht²⁷. Dies gilt jedoch nicht bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen, d.h. bei einer äußerst geringen Beteiligung der das Besitzunternehmen beherrschenden Person am Betriebsunternehmen und der das Betriebsunternehmen beherrschenden Person am Besitzunternehmen, was damit begründet wird, daß sich in einem solchen Fall Interessenslagen ergeben könnten, die wirtschaftlich einer Fremdverpachtung entsprechen²⁸. Allerdings besteht ein extrem konträres

²¹ vgl. BFH-Urteil v. 12.11.1985, VIII R 240/81, BStBl II 1986, S. 296

²² vgl. BFH-Urteil v. 27.08.1992, IV R 13/91, BStBl II 1993, S. 134

²³ vgl. BFH-Urteil v. 10.04.1997, IV R 73/94, BStBl II 1997, S. 569

²⁴ vgl. BFH-Urteil v. 27.08.1992, IV R 13/91, BStBl II 1993, S. 134

²⁵ vgl. Söffing, G. (2001), S. 88f

²⁶ vgl. BFH-Urteil v. 21.08.1996, X R 25/93, BStBl II 1997, S. 44

²⁷ vgl. BFH-Urteil v. 16.06.1982, I R 118/80, BStBl II 1982, S. 662

²⁸ vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.11.1996, EFG 1997, S. 532

Beteiligungsverhältnis nicht, wenn die ungleiche Stimmverteilung nur bei einem der beiden Unternehmen besteht²⁹.

2.2 Gliederung des gespaltenen Unternehmens

2.2.1 Besitzunternehmen

Das Besitzunternehmen kann ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft (auch eine GmbH & Co. KG³⁰), eine Gemeinschaft wie beispielsweise Bruchteils-, Erben-, Eigentümer- oder eheliche Gütergemeinschaft oder ein Verein sein³¹. Auch eine Kapitalgesellschaft käme als Besitzunternehmen in Frage³², was jedoch teilweise auch bestritten wird, da eine solche nach § 2 II GewStG grundsätzlich einen Gewerbebetrieb zum Gegenstand hat und die für die Betriebsaufspaltung typische Umqualifizierung des Betriebsvermögens somit nicht stattfinden würde³³. Insbesondere ist nach der Rechtsprechung eine Konstellation mit einer Besitzkapitalgesellschaft in den Fällen denkbar, in welchen diese mit mehr als 50% unmittelbar am Betriebsunternehmen beteiligt ist, also im Falle einer Einheitsbetriebsaufspaltung³⁴. Begründet wird dies damit, daß durch eine solche Konstellation Rechtsfolgen eintreten können, welche bei Nichtanerkennung einer Betriebsaufspaltung nicht möglich sind³⁵.

Weitere Anforderung an das Besitzunternehmen ist das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte nach § 12 AO. Eine identische Betriebsstätte von Besitz- und Betriebsunternehmen ist dabei ausgeschlossen³⁶. Hingegen kann der Wohnsitz des Inhabers eine Betriebsstätte darstellen. Dieser muß demnach im Inland liegen oder es muß gem. § 49 I Nr. 2 EStG ein ständiger Vertreter bestellt sein³⁷.

²⁹ vgl. BFH-Urteil v. 11.12.1974, I R 260/72, BStBl II 1973, S. 869

³⁰ vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2002, VIII R 36/82, BFH/NV 2002, S. 906

³¹ vgl. Bauschatz, P. (2003), S. 85f

³² vgl. BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82, BStBl II 1987, S. 117

³³ vgl. Söffing, G. (2001), S. 169

³⁴ vgl. BFH-Urteil v. 01.08.1979, I R 111/78, BStBl II 1980, S. 77 und BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82, BStBl II 1987, S. 117

³⁵ vgl. BFH-Urteil v. 16.09.1994, III R 45/92, BStBl II 1995, S. 75 und Schmidt, L. (2003), § 15 EStG, Rz. 863

³⁶ vgl. BFH-Urteil v. 28.07.1982, I R 196/79, BStBl II 1983, S. 77

³⁷ vgl. Schmidt, L. (2003), § 15 EStG, Rz. 862

Bei einer Einheitsbetriebsaufspaltung ist, wie bei einer Organschaft, das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen übergeordnet. Man geht in diesem Fall von einer Holding aus³⁸. Dabei wird zwischen vermögensverwaltender und geschäftsführender Holding unterschieden³⁹. Eine verwaltende Holding beschränkt sich dabei auf die Verwaltung der Beteiligungen und nimmt somit nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Eine geschäftsführende Holding hingegen übt auch Einfluß auf die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaften aus. Sobald sich die leitende Tätigkeit also auf mehr als eine Beteiligungsgesellschaft erstreckt, liegt hier auch bereits ohne sachliche Verflechtung und damit ohne Betriebsaufspaltung ein Gewerbebetrieb vor⁴⁰.

2.2.2 Betriebsunternehmen

Das Betriebsunternehmen ist i.d.R. eine Kapitalgesellschaft. Ob auch eine Personengesellschaft in Betracht kommt, ist umstritten, wird jedoch von der Rechtsprechung bejaht. Dabei wird davon ausgegangen, daß das Institut der Betriebsaufspaltung der Anwendung des § 15 I, Satz 1 Nr. 1, Satz 1 EStG vorausgeht⁴¹. In der Literatur wird diese Ansicht zum Teil erheblich kritisiert. Insbesondere wird darauf hingewiesen, daß die Betriebsaufspaltung als Richterrecht nicht dem Gesetzesrecht vorgehen könne und weder der Wortlaut noch seine Zwecksetzung eine Nichtanwendung der oben genannten Rechtsnorm zulassen⁴². Dies wurde jedoch in der neueren Rechtsprechung erneut verworfen⁴³ und auch in der Literatur wird zunehmend die Meinung vertreten, daß es sich auch bei der Betriebsaufspaltung um die Auslegung einer Gesetzesvorschrift handle⁴⁴.

Damit kann auch eine Gemeinschaft als Betriebsunternehmen in Frage kommen, die wirtschaftlich einer mitunternehmerisch tätigen Personengesellschaft vergleichbar ist⁴⁵. Nach wie vor nicht möglich bleibt aber ein Einzelunternehmen in dieser Rolle. Sind hier die Voraussetzungen der sachlichen und personellen Verflechtung für die Betriebsaufspaltung erfüllt, müßten die überlassenen Wirtschaftsgüter nach § 39 II Nr. 2 AO ohnehin aktiviert

³⁸ vgl. Söffing, G. (2001), S. 171

³⁹ vgl. FG München, Beschluß v. 12.09.2000, EFG 2001, S. 36

⁴⁰ vgl. Söffing, G. (2001), S. 171f

⁴¹ vgl. BFH-Urteil v. 23.04.1996, VIII R 13/95, BStBl II 1998, S. 325

⁴² vgl. Söffing, G. (2001), S. 180

⁴³ vgl. BFH-Urteil v. 24.11.1998, VIII R 30/97, BFH/NV 1999, S. 771

⁴⁴ vgl. Carlé, T. (2003), S. 177, Kiesel, L. (2001), S. 520 und Strahl, M. (1998), S. 11535

⁴⁵ vgl. Söffing, G. (2001), S. 205

werden, da sie in diesem Fall immer notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Es bliebe kein Spielraum für eine Betriebsaufspaltung⁴⁶.

Fraglich ist, ob bei einer Personengesellschaft als Betriebsunternehmen diese auch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben muß. In der Literatur wird hierzu die Meinung vertreten, dies sei notwendig, da die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens ja eben aus dem Vorliegen eines Gewerbebetriebs beim Betriebsunternehmen hergeleitet werde⁴⁷. Diese Frage stellt sich allerdings nicht bei Kapitalgesellschaften, da es sich hierbei bereits um Gewerbebetriebe kraft Rechtsform handelt⁴⁸.

Ob, wie beim Besitzunternehmen, auch für das Betriebsunternehmen eine inländische Betriebsstätte erforderlich ist, wurde ebenfalls noch nicht abschließend geklärt. Teilweise wird durchaus die Meinung vertreten, daß eine solche Betriebsaufspaltung über die Grenze möglich sei, da aus der Rechtsprechung des BFH nichts Gegenteiliges erkennbar sei⁴⁹. Andererseits wird aber auch davon ausgegangen, im Bereich der Betriebsaufspaltung sei eine eher enge Auslegung zu wählen und somit auch beim Betriebsunternehmen eine inländische Betriebsstätte vorauszusetzen⁵⁰.

2.3 Abgrenzung zur Betriebsverpachtung

2.3.1 Voraussetzungen der echten Betriebsverpachtung

Die Betriebsverpachtung ist sowohl der Betriebsaufspaltung als auch der Mitunternehmerschaft nachgeordnet. Eine echte Betriebsverpachtung liegt folglich nur vor, wenn diese beiden Rechtsinstitute nicht greifen⁵¹. Eine Betriebsverpachtung stellt eigentlich eine reine Vermögensverwaltung dar, deshalb kann sie auch nicht als vorübergehende Betriebsunterbrechung, sondern nur als Betriebsaufgabe betrachtet werden⁵². Dennoch besteht für den Verpächter ein Wahlrecht, ob die Verpachtung als Betriebsaufgabe betrachtet oder ob der Gewerbebetrieb als in Form eines verpachteten Betriebs fortgeführt betrachtet

⁴⁶ vgl. Söffing, G. (2001), S. 204 und Reiß, W. (2003), § 15 EStG, Rz. 82

⁴⁷ vgl. Schmidt, L. (2003), § 15 EStG, Rz. 856

⁴⁸ vgl. Söffing, G. (2001), S. 205

⁴⁹ vgl. Söffing, G. (2001), S. 206f

⁵⁰ vgl. Söffing, G. (2001), S. 207 und Schmidt, L. (2003), § 15 EStG, Rz. 856

⁵¹ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 75

⁵² vgl. Wacker, R. (2003), § 16 EStG, Rz. 690

werden soll⁵³. Ersteres hätte eine Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge. Die so entstehende steuerliche Belastung kann aber u.U. durch den Freibetrag nach § 16 IV EStG und durch die Besteuerung mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz nach § 34 III EStG gemildert werden⁵⁴. Außerdem unterliegt ein Betriebsaufgabegewinn bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht der Gewerbesteuer⁵⁵. Im Falle der Fortführung des verpachteten Betriebs wird die Aufdeckung der stillen Reserven hinausgeschoben oder kann durch die Tatsache, daß notwendige Erhaltungs-, Erweiterungs- und Erneuerungsinvestitionen vom Pächter durchgeführt werden und der verpachtete Betrieb damit auf die Immobilien zusammenschrumpft (sog. „Schrumpfungsmodell“), sogar vermieden werden. Insbesondere ist die letztere Methode dann von Vorteil, wenn beim Grundvermögen keine Wertsteigerungen erwartet werden, welche die stillen Reserven wieder erhöhen würden⁵⁶.

Für das Bestehen einer echten Betriebverpachtung gibt es neben dem Nichtvorliegen einer Betriebsaufspaltung oder einer Mitunternehmerschaft noch weitere Voraussetzungen. Einmal muß es sich um die Verpachtung eines Betriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs handeln, d.h. es müssen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen als Einheit verpachtet werden und der Pächter muß im wesentlichen den vom Verpächter betriebenen Gewerbebetrieb fortführen⁵⁷. Man spricht dabei von der sachlichen Voraussetzung⁵⁸. Weitere Bedingung für die Verpachtung im Ganzen ist, daß die dem Betrieb das Gepräge gebenden Gegenstände nicht in einer Art umgestaltet werden dürfen, welche eine Nutzung in der bisherigen Weise unmöglich macht⁵⁹. In diesem Fall würde der Pächter einen neuen Betrieb begründen⁶⁰. Bei der Bewertung dieser Sachverhalte ist der Zeitpunkt entscheidend, ab welchem die verpachteten Wirtschaftsgüter vom Pächter genutzt werden können⁶¹.

Für die Verpachtung eines Teilbetriebs gelten im allgemeinen dieselben Bedingungen⁶². Als Teilbetrieb ist hierbei ein für sich lebensfähiger, organisch geschlossener Teil eines

⁵³ vgl. BFH-Urteil v. 13.11.1963, GrS 1/63 S, BStBl III 1964, S. 124 und
BMF-Schreiben v. 17.10.1994, IV B 2 – S 2242 – 47/94, BStBl I 1994, S. 771

⁵⁴ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 459

⁵⁵ vgl. BFH-Urteil v. 17.12.1975, I R 29/74, BStBl II 1976, S. 224

⁵⁶ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 460

⁵⁷ vgl. BFH-Urteil v. 26.06.1975, IV R 122/71, BStBl II 1975, S. 885

⁵⁸ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 461

⁵⁹ vgl. BFH-Urteil v. 12.12.1973, I R 122/72, BStBl II 1974, S. 208 und
BFH-Urteil v. 19.01.1983, I R 84/79, BStBl II 1983, S. 412

⁶⁰ vgl. BFH-Urteil v. 16.11.1967, IV R 8/67, BStBl II 1968, S. 78,
BFH-Urteil v. 12.12.1973, I R 122/72, BStBl II 1974, S. 208 und
BFH-Urteil v. 14.12.1978, IV R 106/75, BStBl II 1979, S. 300

⁶¹ vgl. BFH-Urteil v. 03.10.1984, I R 119/81, BStBl II 1985, S. 245

⁶² vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 464

Gesamtbetriebs zu verstehen⁶³. Lediglich bei der Gewerbesteuer ergibt sich hier die Besonderheit, daß Pachteinkünfte einer einen Teilbetrieb verpachtenden Personengesellschaft grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig sind⁶⁴.

Neben der sachlichen Voraussetzung existiert noch die persönliche Voraussetzung, d.h. die Verpachtung darf nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erfolgen. Als gewerbliche Tätigkeit gilt dabei ein zusätzlicher vom Verpächter geführter Gewerbebetrieb, eine über das bloße Verpachten hinausgehende Tätigkeit, eine kraft Rechtsform gewerbliche Tätigkeit oder das Nichtvorliegen einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Seiten des Verpächters⁶⁵. Eine über das bloße Verpachten hinausgehende Tätigkeit liegt dann vor, wenn sich der Verpächter intensiv in den Betrieb des Pächters einschaltet⁶⁶.

2.3.2 Die betriebsverpachtende Betriebsaufspaltung

Liegen parallel zu den Voraussetzungen der Betriebsverpachtung auch die der Betriebsaufspaltung vor, d.h. wird im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der gesamte Betrieb vom Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen vermietet oder verpachtet, spricht man auch von betriebsverpachtender Betriebsaufspaltung⁶⁷. Das Wahlrecht zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsfortführung kann hier nicht ausgeübt werden. Das Besitzunternehmen bleibt damit auf jeden Fall gewerbesteuerpflichtig. Erst wenn die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung wegfallen, lebt das Wahlrecht wieder auf⁶⁸.

Ein Zusammenfallen von Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung beschränkt sich i.d.R. auf die echte Betriebsaufspaltung. Bei der unechten Betriebsaufspaltung wäre das nur bei bestehender personeller Verflechtung und der gleichzeitigen Verpachtung eines Betriebs an einen bereits bestehenden Betrieb denkbar, wenn also beispielsweise der Anteilseigner einer GmbH auf seinem Privatgrundstück ein Betriebsgebäude errichtet und dann beides an die GmbH verpachtet⁶⁹.

⁶³ vgl. BFH-Urteil v. 13.01.1966, IV 76/63, BStBl III 1966, S. 168 und BFH-Urteil v. 23.11.1967, IV 83/63, BStBl II 1968, S. 123

⁶⁴ vgl. BFH-Urteil v. 05.10.1976, VIII R 87/72, BStBl II 1977, S. 45 und BFH-Urteil v. 13.10.1977, IV R 174/74, BStBl II 1978, S. 73

⁶⁵ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 464f

⁶⁶ vgl. BFH-Urteil v. 13.07.1967, VI R 185/66, BStBl III 1967, S. 674

⁶⁷ vgl. Söffing, G. (2001), S. 306

⁶⁸ vgl. BFH-Urteil v. 06.03.1997, XI R 2/96, BStBl II 1997, S. 460 und BFH-Urteil v. 02.02.2000, XI R 8/99, BFH/NV 2000, S. 1135

⁶⁹ vgl. BFH-Urteil v. 17.04.2002, X R 8/00, BStBl II 2002, S. 527

Von der betriebsverpachtenden Betriebsaufspaltung unterscheidet sich die nur wirtschaftsgutüberlassende Betriebsaufspaltung. Hier liegen die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung nicht vor, da nur eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet werden, nicht jedoch das Unternehmen als Ganzes⁷⁰. Bei der wirtschaftsgutüberlassenden Betriebsaufspaltung hat das Besitzunternehmen also der Art seiner Tätigkeit nach noch keinen Gewerbebetrieb, erst durch das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung wird dieser fingiert⁷¹.

In den Fällen der Verpachtung einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen liegt insbesondere deshalb keine Betriebsverpachtung vor, weil das Besitzunternehmen den Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses allein mit den verpachteten Teilen nicht fortführen kann⁷². Nach dieser Definition dürfte es nicht ausreichen, lediglich das bewegliche und unbewegliche Anlagevermögen zu verpachten, wenn noch immaterielle Wirtschaftsgüter von erheblichem Gewicht vorhanden sind. Es könnte sogar schon problematisch werden, wenn aus dem Pachtvertrag nicht eindeutig hervorgeht, daß der gesamte Betrieb verpachtet wird, sondern nur die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeführt sind⁷³.

3 Formen der Betriebsaufspaltung

3.1 Einteilung nach der Art der Entstehung

3.1.1 Echte Betriebsaufspaltung

Die echte Betriebsaufspaltung ist der klassische Fall der Betriebsaufspaltung. Sie wird daher auch als typische Betriebsaufspaltung bezeichnet⁷⁴. Es handelt sich dabei um eine Aufspaltung in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen, wobei in der Regel aus einer

⁷⁰ vgl. Söffing, G. (2001), S. 306

⁷¹ vgl. Söffing, G. (2001), S. 307

⁷² vgl. BFH-Urteil v. 15.12.1988, IV R 36/84, BStBl II 1989, S. 363 und
BFH-Urteil v. 05.12.1996, IV R 83/95, BStBl II 1997, S. 287

⁷³ vgl. Söffing, G. (2001), S. 307f

⁷⁴ vgl. Carlé, D. (2003), S. 7, Brandmüller, G.. (1997), S. 32 und Kaligin, T. (2001), S. 19

Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft ausgegliedert wird⁷⁵. Die Anteile der neugegründeten Betriebskapitalgesellschaft werden dabei von der bisherigen Gesellschaft selbst oder von deren Gesellschaftern gehalten⁷⁶.

Bei der Untergliederung in Besitz- und Betriebsunternehmen verbleibt dabei im Normalfall das wertvolle Anlagevermögen wie Grund und Boden, Gebäude oder der Maschinenpark bei der Besitzgesellschaft, während alles weitere Vermögen in die Betriebskapitalgesellschaft eingebracht oder dieser darlehensweise überlassen wird⁷⁷. Das Anlagevermögen wird dann über einen Pacht- oder Betriebsüberlassungsvertrag ebenfalls der Betriebskapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt⁷⁸. Somit übt die Personengesellschaft als Besitzunternehmen nur noch eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit aus⁷⁹. Für das Vorliegen einer echten Betriebsaufspaltung sind allerdings auch alle anderen erdenklichen Kombinationen wie z.B. der Übergang nur eines Teils des Umlaufvermögens auf die Betriebsgesellschaft oder der Verbleib nur der Grundstücke bei der Besitzgesellschaft möglich⁸⁰.

Auch als echte Betriebsaufspaltung denkbar ist die Unterteilung in ein Produktions- und ein Vertriebsunternehmen, wobei in der Regel aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft eine Vertriebskapitalgesellschaft ausgegliedert wird und die ursprüngliche Gesellschaft als Produktionsunternehmen fortbesteht. Die Aufgabe des Vertriebsunternehmens ist damit der Absatz der vom Produktionsunternehmen hergestellten Erzeugnisse⁸¹.

Auch andere Kombinationen sind denkbar⁸², so ist neben den oben genannten Zweiteilungen auch eine Dreiteilung des ursprünglichen Unternehmens in Besitzgesellschaft, Betriebsgesellschaft und Vertriebsgesellschaft möglich⁸³. Darüber hinaus kann der einzelne Teil erneut unterteilt werden, so daß beispielsweise der Vertrieb mehreren Gesellschaftern übertragen wird⁸⁴.

⁷⁵ vgl. BFH-Beschluß v. 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, S. 63 und BVerfG-Beschluß v. 12.03.1985, 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl II 1985, S. 475

⁷⁶ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 19

⁷⁷ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 32

⁷⁸ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 19

⁷⁹ vgl. Eikmeier, F. (1995), S. 12

⁸⁰ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 32

⁸¹ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 33

⁸² Übersicht hierzu vgl. Anlage 1

⁸³ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 4

⁸⁴ vgl. Hessisches FG, Urteil v. 29.01.1980, EFG 1980, S. 389

3.1.2 Unechte Betriebsaufspaltung

Eine unechte Betriebsaufspaltung kann in zwei unterschiedlichen Fällen vorliegen. Einmal entsteht sie dann, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen eigentlich als zwei selbstständige Unternehmen gegründet wurden und später durch die Überlassung von Anlage- oder Umlaufvermögen miteinander verbunden werden⁸⁵. Daneben wird es ebenfalls als unechte Betriebsaufspaltung bezeichnet, wenn das Besitzunternehmen nicht durch „Ausgründung“, sondern erst nach Gründung des Betriebsunternehmens entstanden ist⁸⁶. Eine solche besteht also z.B. bei der Errichtung eines Betriebsgebäudes, welches dann an eine bestehende Kapitalgesellschaft verpachtet wird⁸⁷.

Begründet wird das Zustandekommen einer unechten Betriebsaufspaltung damit, daß wirtschaftlich gesehen auch hier ein einheitliches Unternehmen vorliege, bei dem Anlage- und Umlaufvermögen lediglich der Form nach aufgeteilt worden sei. Daher müssen die Einkünfte des Besitz- und des Betriebsunternehmens steuerlich gesehen einheitlich behandelt werden⁸⁸.

Grundsätzlich besteht bei den steuerlichen Auswirkungen kein Unterschied zwischen echter und unechter Betriebsaufspaltung⁸⁹. In der Literatur werden aber teilweise Bedenken gegen diese Gleichstellung geäußert. So wird angeführt, daß bei der echten Betriebsaufspaltung die fehlende Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beim Besitzunternehmen dadurch aufgewogen werde, daß dieses gleichsam als „Restbetrieb“ des bisher schon bestehenden Unternehmens fortgeführt werde und daher keine Betriebsaufgabe anzunehmen sei⁹⁰. In den Fällen der unechten Betriebsaufspaltung sei das Besitzunternehmen originär jedoch erst im Zeitpunkt der Überlassung von Vermögen an das Betriebsunternehmen entstanden und seine Gewerblichkeit sei damit nicht mit dem Fortbestehen eines solchen „Restbetriebs“ zu rechtfertigen⁹¹.

⁸⁵ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 2

⁸⁶ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 33

⁸⁷ vgl. BFH-Urteil v. 12.04.1991, III R 39/86, BStBl II 1191, S. 773

⁸⁸ vgl. BFH-Urteil v. 03.11.1959, I 217/58 U, BStBl III 1960, S. 50 und BFH-Urteil v. 24.06.1969, I 201/64, BStBl II 1970, S. 17

⁸⁹ vgl. BFH-Urteil v. 20.09.1973, IV R 41/69, BStBl II 1973, S. 864

⁹⁰ vgl. BFH-Urteil v. 16.04.1991, VIII R 63/87, BStBl II 1991, S. 832

⁹¹ vgl. Söffing, G. (2001), S. 219-220

3.1.3 Weitere mögliche Unterteilungen

Oftmals wird die echte Betriebsaufspaltung auch als eigentliche Betriebsaufspaltung bezeichnet, während man unter uneigentlicher Betriebsaufspaltung die unechte Betriebsaufspaltung versteht⁹². Der Begriff „eigentliche Betriebsaufspaltung“ wird aber zum Teil auch nur dann verwendet, wenn eine Kapitalgesellschaft als Besitzunternehmen einer Personengesellschaft als Betriebsunternehmen beigeordnet ist. Im umgekehrten Fall, also bei einer Personengesellschaft als Besitzunternehmen und einer Kapitalgesellschaft als Betriebsunternehmen wird dann der Begriff „uneigentliche“ Betriebsaufspaltung verwendet⁹³. Letztere Konstellation entspräche der umgekehrten Betriebsaufspaltung⁹⁴.

Neben der Unterteilung in echte und unechte Betriebsaufspaltung kann man diese des weiteren in eine Betriebsaufspaltung im engeren Sinne und im weiteren Sinne einteilen. Da die steuerrechtliche Bedeutung dieses Rechtsinstituts hauptsächlich in der Begründung gewerblicher Einkünfte für das sonst nur vermögensverwaltende und damit nicht gewerbsteuerpflichtige Besitzunternehmen liegt, könnte man in den Fällen, in denen aus der Betriebsaufspaltung lediglich diese Folge entsteht, von einer Betriebsaufspaltung im engeren Sinne sprechen⁹⁵.

Allerdings geht die Rechtsprechung von einem weiteren Begriff der Betriebsaufspaltung aus⁹⁶. Hier wird betont, daß sich beim Vorliegen einer Betriebsaufspaltung auch noch über die bloße Begründung der Gewerbesteuerpflicht hinausgehende Folgerungen ergeben, wie beispielsweise bei der Bilanzierung von Besitz- und Betriebsunternehmen oder bei der Gewährung von Investitionszulagen⁹⁷. Auch die Finanzverwaltung schließt sich dieser Ansicht an⁹⁸. Bezogen auf diese Sichtweise könnte man somit auch von einer Betriebsaufspaltung im weiteren Sinne sprechen.

⁹² vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 32f

⁹³ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 2

⁹⁴ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 34 und Söffing, G. (2001), S. 48

⁹⁵ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 2

⁹⁶ vgl. BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82, BStBl II 1987, S. 117 und
BFH-Urteil v. 16.09.1994, III R 45/92, BStBl II 1995, S. 75

⁹⁷ vgl. BFH-Urteil v. 09.07.1970, IV R 16/69, BStBl II 1970, S. 722 und
BFH-Urteil v. 16.09.1994, III R 45/92, BStBl II 1995, S. 75

⁹⁸ vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.1985, IV B 2 – S 1900 – 25/85, BStBl I 1985, S. 683

3.2 Einteilung nach der Rechtsform

3.2.1 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Unter den Begriff mitunternehmerische Betriebsaufspaltung fallen all jene Konstellationen, bei denen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft oder unter Umständen auch ein Einzelunternehmen ist⁹⁹. Nach alter Rechtsprechung hatte allerdings in solchen Fällen § 15 I Nr. 2 EStG Vorrang vor dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung¹⁰⁰. Damit läge eine Betriebsaufspaltung nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen in den Bereich des § 15 I Nr. 2 EStG fällt¹⁰¹. Insbesondere würde eine solche dann ausscheiden, wenn als vermietendes bzw. verpachtendes Unternehmen eine mitunternehmerische Personengesellschaft vorliegt, was nach Ansicht der Literatur auch die Rechtsform einer BGB-Gesellschaft einschließt¹⁰².

Diese Ansicht wurde von der Rechtsprechung allerdings inzwischen wieder verworfen. Nach aktueller Beurteilung hat die Zurechnung des entsprechenden Vermögens als Gesellschaftsvermögen der Besitzgesellschaft Vorrang vor der Zurechnung als Sonderbetriebsvermögen¹⁰³ und somit wird die Anwendung der Rechtsgrundsätze über die Betriebsaufspaltung denen des § 15 I Nr. 2 EStG vorangesetzt¹⁰⁴. Lediglich eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder unter gewissen Bedingungen eine teilentgeltliche Nutzungsüberlassung begründen aufgrund der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht und damit der fehlenden gewerblichen Tätigkeit weiterhin keine Betriebsaufspaltung¹⁰⁵.

Auch bei der Überlassung eines Wirtschaftsguts an einen Gesellschafter der Betriebspersonengesellschaft kann eine Betriebsaufspaltung in keinem Fall vorliegen, da hier § 15 I Nr. 2 EStG nach wie vor anwendbar ist und das Wirtschaftsgut somit zum Sonderbetriebsvermögen gerechnet werden muß¹⁰⁶. Ebenfalls nicht als Betriebsaufspaltung kommt der Fall in Frage, bei dem eine Nutzungsüberlassung an den Einzelunternehmer durch

⁹⁹ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 5

¹⁰⁰ vgl. BFH-Urteil v. 18.07.1979, I R 199/75, BStBl II 1979, S. 750 und
BFH-Urteil v. 25.04.1985, IV R 36/82, BStBl II 1985, S. 622

¹⁰¹ vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.1985, IV B 2 – S 1900 – 25/85, BStBl I 1985, S. 683

¹⁰² vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 154

¹⁰³ Beispiele hierzu vgl. Anlage 2

¹⁰⁴ vgl. BFH-Urteil v. 23.04.1996, VIII R 13/95, BStBl II 1998, S. 325

¹⁰⁵ vgl. BMF-Schreiben v. 28.04.1998, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl I 1998, S. 583

¹⁰⁶ vgl. BFH-Urteil v. 06.11.1980, IV R 5/77, BStBl II 1981, S. 307 und
BFH-Urteil v. 03.02.1994, III R 23/89, BStBl II 1994, S. 709

eine Personengesellschaft, an welcher dieser beteiligt ist, vorliegt. Hier ist das Vermögen der verpachtenden Gesellschaft in Privatvermögen der nicht am Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter und Betriebsvermögen des Inhabers des Betriebsunternehmens aufzuteilen¹⁰⁷.

3.2.2 Kapitalistische Betriebsaufspaltung

Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn eine bestehende Kapitalgesellschaft ihr Betriebsvermögen oder Teile davon an eine zweite, von denselben Gesellschaftern beherrschte und einen Gewerbebetrieb betreibende, Kapitalgesellschaft verpachtet oder wenn eine Kapitalgesellschaft als alleinige Gesellschafterin einer anderen Kapitalgesellschaft dieser mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet¹⁰⁸. Außerdem wird auch im Falle einer Besitzkapitalgesellschaft und einer Personenbetriebsgesellschaft von einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung gesprochen¹⁰⁹.

Die Voraussetzungen für eine solche Betriebsaufspaltung sind dann erfüllt, wenn die Besitzkapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft zu mehr als 50% beteiligt ist¹¹⁰. Es kann sich dabei auch um eine nur mittelbare Beteiligung über eine andere Kapitalgesellschaft handeln¹¹¹. Letzteres wird damit begründet, daß für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung die personelle Verflechtung und damit der einheitliche geschäftliche Betätigungswille maßgeblich ist¹¹².

Bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften ist insbesondere § 123 UmwG zu beachten. Dort wird unterschieden zwischen Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung. Bei der Aufspaltung nach § 123 I UmwG handelt es sich um die Überführung des Vermögens eines Rechtsträgers als Gesamtheit in mehrere bereits bestehende oder neu gegründete Rechtsträger¹¹³. Da hierbei die Ursprungsgesellschaft aufgelöst wird¹¹⁴, kommt dieser Vorgang für eine Betriebsaufspaltung nicht in Betracht¹¹⁵.

¹⁰⁷ vgl. BFH-Urteil v. 29.11.1968, VI R 183/66, BStBl II 1969, S. 233 und BFH-Urteil v. 26.01.1978, IV R 160/73, BStBl III 1978, S. 299

¹⁰⁸ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 41f

¹⁰⁹ vgl. BFH-Urteil v. 26.03.1993, III S 42/92, BStBl II 1993, S. 723

¹¹⁰ vgl. BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82, BStBl II 1987, S. 117

¹¹¹ vgl. BFH-Urteil v. 26.02.1998, III R 59/97, BFH/NV 1998, S. 1258

¹¹² vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 159

¹¹³ vgl. Wegener, W. (1998), S. 14

¹¹⁴ vgl. Hörtnagl, R. (2001), § 123 UmwG, Rz. 6

¹¹⁵ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 43

Anders verhält es sich mit der Abspaltung nach § 123 II UmwG und der Aufgliederung nach § 123 III UmwG. Bei der Abspaltung wird nur ein Teil des Vermögens übertragen und der übertragende Rechtsträger bleibt als Rumpfunternehmen bestehen¹¹⁶. Somit kann bei der Abspaltung als Resultat durchaus eine Betriebsaufspaltung entstehen¹¹⁷. Gleiches gilt für die Ausgliederung, die sich von der Abspaltung nur dadurch unterscheidet, daß die als Gegenleistung für das übernommene Vermögen gewährten Anteile direkt an das Rumpfunternehmen fallen und nicht an die Anteilseigner weitergereicht werden¹¹⁸.

3.2.3 Umgekehrte Betriebsaufspaltung

Eine umgekehrte oder „umgedrehte“ Betriebsaufspaltung entsteht in den Fällen, in welchen ein Betriebsteil einer Kapitalgesellschaft auf eine mitunternehmerisch strukturierte, personen- und beteiligungsgleiche Betriebsgesellschaft ausgegliedert wird¹¹⁹. Teilweise wird diese Konstellation auch mit der kapitalistischen Betriebsaufspaltung gleichgesetzt, da hier das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft ist, also genau umgekehrt als im klassischen Fall einer Betriebsaufspaltung¹²⁰. Diese Form der Aufspaltung hat den Vorteil, daß sie ohne eine Übertragung von Betriebsvermögen, und damit ohne Aufdeckung stiller Reserven, eine Verlagerung des Betriebs auf einen anderen Rechtsträger ermöglicht¹²¹.

Allerdings wird in der Literatur bestritten, daß es sich bei der umgekehrten Betriebsaufspaltung überhaupt um eine Betriebsaufspaltung im steuerlichen Sinne handelt¹²². Insbesondere wird dabei angeführt, daß es sich bei einer Kapitalgesellschaft bereits kraft Rechtsform um einen Gewerbebetrieb handelt und dieses als Gesetzesrecht dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung vorgehen muß¹²³. Dennoch geht die Rechtsprechung auch in solchen Fällen von einer Betriebsaufspaltung aus¹²⁴.

¹¹⁶ vgl. Wegener, W. (1998), S. 14

¹¹⁷ vgl. Carlé, T. (2003), S. 190

¹¹⁸ vgl. Wegener, W. (1998), S. 15 und Hörtnagl, R. (2001), § 123 UmwG, Rz. 11

¹¹⁹ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 34

¹²⁰ vgl. BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82, BStBl II 1987, S. 117

¹²¹ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 21

¹²² vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 35 und Söffing, G. (2001), S. 48

¹²³ vgl. Söffing, G. (2001), S. 169

¹²⁴ vgl. BFH-Urteil v. 26.03.1993, III S 42/92, BStBl II 1993, S. 724

Die Besitzgesellschaft bei einer umgekehrten Betriebsaufspaltung ist meist als kleine GmbH einzustufen, da sie neben den Miet- bzw. Pachteinahmen keine Umsatzerlöse erzielt und selbst auch keine Arbeitnehmer beschäftigt. Aufgrund dieser beiden Kriterien wird die Schwelle zur mittleren GmbH nicht überschritten. Daher ist ein weiterer Vorteil der umgekehrten Betriebsaufspaltung der Wegfall der entsprechenden Publizitätsverpflichtungen nach der Übertragung des Betriebs auf eine Personengesellschaft¹²⁵.

3.3 Andere Formen der Betriebsaufspaltung

Neben den bereits erwähnten bestehen noch weitere mögliche Unterteilungen und Sonderformen des Rechtsinstituts Betriebsaufspaltung. So ist beispielsweise eine Unterteilung in unmittelbare und mittelbare Betriebsaufspaltung möglich. Eine unmittelbare Betriebsaufspaltung liegt dabei vor, wenn dieselbe Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen ohne Zwischenschaltung einer anderen Kapital- oder Personengesellschaft beherrscht, während eine mittelbare Betriebsaufspaltung eben eine solche Zwischenschaltung voraussetzt¹²⁶. Ein Beispiel für eine mittelbare Betriebsaufspaltung wäre demnach eine GmbH, deren Geschäftsanteile mehrheitlich von einer AG gehalten werden, deren Mehrheitsaktionär wiederum durch eine von ihm beherrschte GbR der GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen überläßt¹²⁷.

Eine weitere Ausprägung der Betriebsaufspaltung stellt auch die dreistufige Betriebsaufspaltung dar. Eine solche liegt vor, wenn das Besitzunternehmen zivilrechtlich nicht Eigentümer des an das Betriebsunternehmen verpachteten Vermögens ist¹²⁸. Hier wäre ein Beispiel eine aus Vater und Sohn bestehende OHG, welche in eine Besitz-OHG und eine Betriebs-GmbH aufgespalten wird, wobei ein zivilrechtlich dem Sohn gehörendes Grundstück nach der Aufspaltung von der Betriebs-GmbH genutzt wird und deshalb von der Besitzgesellschaft an diese verpachtet werden muß¹²⁹.

Als besondere Form der Betriebsaufspaltung ist des weiteren noch das sogenannte „Wiesbadener Modell“ zu nennen. Dabei handelt es sich eigentlich nicht um eine Form der

¹²⁵ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 21

¹²⁶ vgl. Söffing, G. (2001), S. 48f

¹²⁷ vgl. BFH-Urteil v. 28.01.1982, IV R 100/78, BStBl II 1982, S. 479

¹²⁸ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 44

¹²⁹ vgl. BFH-Urteil v. 15.05.1975, IV R 89/73, BStBl II 1975, S. 781

Betriebsaufspaltung, sondern um eine Möglichkeit, diese zu umgehen¹³⁰. Es wird in diesem Fall ausgenutzt, daß grundsätzlich keine Betriebsaufspaltung vorliegen kann, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen keine gemeinsamen Gesellschafter haben, und zwar auch dann nicht, wenn es sich bei den Gesellschaftern um Ehegatten handelt¹³¹. Das „Wiesbadener Modell“ ist demnach eine Rechtskonstellation, bei welcher der eine Ehegatte ein Besitzeinzelunternehmen führt und damit Eigentümer des an eine vom anderen Ehegatten als alleinigem Gesellschafter betriebene Betriebs-GmbH verpachteten Vermögens ist. Das Besitzunternehmen ist bei diesem Modell als reines Verpachtungsunternehmen selbst dann noch gewerbesteuerfrei, wenn der dieses Unternehmen führende Ehegatte auch bei der Betriebs-GmbH als alleiniger Geschäftsführer bestimmt ist¹³².

4 Beginn und Ende der Betriebsaufspaltung

4.1 Personelle Verflechtung nach aktueller Rechtsprechung

4.1.1 Das Einstimmigkeitsprinzip

Wie bereits erwähnt sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung nur dann erfüllt, wenn eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen besteht, d.h. wenn ein Person oder Personengruppe auf beide Unternehmen einen beherrschenden Einfluß ausübt. Nach der Rechtsprechung trifft dies bei im Gesellschaftsvertrag eines Besitzunternehmens festgesetzter Notwendigkeit der Einstimmigkeit von Entscheidungen, welche die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffen, nicht zu¹³³. Diese Auslegung hat der BFH mehrmals bestätigt¹³⁴. Die Finanzverwaltung vertrat jedoch bisher die Auffassung, nicht die rein rechtliche Sichtweise sei hier entscheidend, sondern die Frage, ob die entsprechende Person

¹³⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 5

¹³¹ vgl. BFH-Urteil v. 30.07.1985, VIII R 263/81, BStBl II 1986, S. 359 und BFH-Urteil v. 09.09.1986, VIII R 198/84, BStBl II 1987, S. 28

¹³² vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 5

¹³³ vgl. BFH-Urteil v. 09.11.1983, I R 174/79, BStBl II 1984, S. 212

¹³⁴ vgl. BFH-Urteil v. 29.10.1987, VIII R 5/87, BStBl II 1989, S. 96 und BFH-Urteil v. 10.12.1991, VIII R 71/87, BFH/NV 1992, S. 551

tatsächlich in der Lage ist, ihren Willen durchzusetzen. Letzteres sei bereits bei einer Mehrheitsbeteiligung gegeben¹³⁵.

In einem weiteren Verfahren, das sich mit dem Fall einer GmbH & Co. KG befaßte, bei welcher der Gesellschaftsvertrag dahingehend abgeändert worden war, daß für alle den Mietvertrag mit der Betriebs-GmbH betreffenden Geschäfte Einstimmigkeit erforderlich ist, wurde erneut die alte Rechtsprechung bestätigt¹³⁶. Dasselbe gilt für den Fall einer GbR, bei der das Einstimmigkeitsprinzip nach § 709 I BGB per Gesetz gilt¹³⁷. Nach diesen Urteilen hat sich nun auch die Finanzverwaltung der Auffassung der Rechtsprechung angeschlossen. Es wird nun zwischen den Rechtsformen GbR, OHG und KG unterschieden. Bei einer GbR ist demnach grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip zu berücksichtigen¹³⁸.

Ähnliches gilt für Personenhandelsgesellschaften wie OHG und KG, wobei hier allerdings nach den §§ 116 I und II sowie 164 HGB Einstimmigkeit nur für über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehende Geschäfte erforderlich ist¹³⁹. Für Geschäfte des täglichen Lebens findet hier also das Mehrheitsprinzip Anwendung, was jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Beurteilung bezüglich einer Betriebsaufspaltung genügt¹⁴⁰. Diese Ansicht wird in der Literatur teilweise abgelehnt¹⁴¹.

Während nach der Rechtsprechung somit grundsätzlich die Regelungen des Gesellschaftsvertrags zu berücksichtigen sind, ist ein Stimmrechtsausschluß, wie beispielsweise nach § 47 IV GmbHG, für eine Beherrschung unerheblich¹⁴². Hierbei wird argumentiert, daß sich unabhängig von einem solchen Ausschluß auf die Dauer dennoch stets der Wille des Mehrheitsgesellschafters durchsetze und auch im Konzernrecht Stimmrechtsausschlüsse bei der Frage, ob eine im Mehrheitsbesitz eines anderen Unternehmens stehende Gesellschaft von diesem beherrscht werde, keine Rolle spielen¹⁴³. Im Gegensatz zu einem Stimmrechtsausschluß ist allerdings sowohl nach der Rechtsprechung als auch nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Zustimmungserfordernis für das Vorliegen

¹³⁵ vgl. BMF-Schreiben v. 29.03.1985, IV B 1 – S 2253 – 49/85, BStBl I 1985, S. 121 und BMF-Schreiben v. 23.01.1989, IV B 2 – S 2241 – 1/89, BStBl I 1989, S. 39

¹³⁶ vgl. BFH-Urteil v. 21.01.1999, IV R 96/96, BStBl II 2002, S. 771

¹³⁷ vgl. BFH-Urteil v. 15.03.2000, VIII R 82/98, BStBl II 2002, S. 774

¹³⁸ vgl. BMF-Schreiben v. 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, S. 1028

¹³⁹ vgl. Kempermann, M. (2003), S. 2243

¹⁴⁰ vgl. BMF-Schreiben v. 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, S. 1028

¹⁴¹ vgl. Söffing, G. (2001), S. 88f

¹⁴² vgl. BFH-Urteil v. 26.01.1989, IV R 151/86, BStBl II 1989, S. 455

¹⁴³ vgl. Kempermann, M. (2003), S. 2244

einer Beherrschung zu beachten¹⁴⁴. Es wird sogar auch vereinzelt die Ansicht vertreten, das Widerspruchsrecht eines Minderheitsgesellschafters verhindere eine Beherrschung¹⁴⁵.

4.1.2 Faktische Beherrschung

Einen Sonderfall stellt die sog. „faktische Beherrschung“ dar. Eine solche kann vorliegen, wenn einem nur an der Besitzgesellschaft oder -gemeinschaft beteiligten Gesellschafter sein Stimmrecht jederzeit entzogen werden kann oder er nach den tatsächlichen Verhältnissen von diesem ausgeschlossen ist¹⁴⁶. Begründet wird dies damit, daß ein Fall eintreten kann, in dem ein Gesellschafter trotz fehlender vertraglicher und gesellschaftsrechtlicher Möglichkeiten seinen geschäftlichen Betätigungswillen durch wirtschaftlichen Druck oder andere Mittel durchsetzen kann¹⁴⁷.

Ein solcher Druck kann durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern entstehen, wenn diese eine erhebliche Bedeutung für das Betriebsunternehmen haben und der Gesellschafter sie jederzeit wieder entziehen kann. Dabei genügt nach Ansicht der Rechtsprechung allerdings die bloße Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen noch nicht¹⁴⁸. Diese Auffassung vertritt auch die Finanzverwaltung, welche ausdrücklich von unverzichtbaren Betriebsgrundlagen spricht, was mehr bedeutet als nur wesentlich¹⁴⁹.

Es gibt aber auch hiervon abweichende Entscheidungen, welche die faktische Beherrschung nicht nur vom Vorhandensein unverzichtbarer Wirtschaftsgüter abhängig machen¹⁵⁰. Ein Beispiel ist dabei ein bisheriger Alleinunternehmer und jetziger Betriebsverpächter, welcher Geschäftsführer und Großgläubiger einer KG ist, die Mittel für die Kommanditeinlagen der zugehörigen Familien-GmbH & Co. KG seinen Angehörigen geschenkt hat und den Betriebspachtvertrag jederzeit mit kurzer Frist kündigen kann. Der Kommanditanteil sei in diesem Fall ihm zuzurechnen¹⁵¹.

¹⁴⁴ vgl. BFH-Urteil v. 04.11.1992, X R 13/91, BFH/NV 1993, S. 454 und
BMF-Schreiben v. 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, S. 1028

¹⁴⁵ vgl. Gschwendtner, H. (2000), S. 1137f

¹⁴⁶ vgl. BFH-Urteil v. 15.03.2000, VIII R 82/98, BStBl II 2002, S. 774

¹⁴⁷ vgl. BMF-Schreiben v. 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, S. 1028

¹⁴⁸ vgl. BFH-Urteil v. 10.06.1999, IV R 21/98, BStBl II 1999, S. 715

¹⁴⁹ vgl. BMF-Schreiben v. 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, S. 1028

¹⁵⁰ vgl. Kempermann, M. (2003), S. 2245

¹⁵¹ vgl. BFH-Urteil v. 28.09.1995, IV R 34/93, BFH/NV 1996, S. 314

4.2 Zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung

4.2.1 Wegfall der sachlichen Verflechtung

Der Wegfall der sachlichen Voraussetzungen kann aus mehreren Gründen erfolgen. Einer davon ist die Betriebsaufgabe. Wird dabei das Besitzunternehmen aufgelöst, sind die in dessen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven nach § 16 III, Satz 1 EStG aufzulösen und zu versteuern¹⁵². Allerdings unterliegt der Gewinn aus dieser Betriebsaufgabe nicht der Gewerbesteuer¹⁵³. Bei der Aufgabe des Betriebsunternehmens fand hingegen in der Vergangenheit keine Aufdeckung der stillen Reserven statt. Es entstand „eingefrorenes“ Betriebsvermögen¹⁵⁴. Dies wurde jedoch in der neueren Rechtsprechung verworfen¹⁵⁵. Eine Gewinnrealisierung wird demnach nur noch vermieden, wenn der Steuerpflichtige eindeutig erklärt, die Anteile in zeitlichem Zusammenhang mit der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit veräußern zu wollen oder sie in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt werden¹⁵⁶. Bei einer bloßen Produktionsaufgabe der Betriebsgesellschaft besteht ein Wahlrecht zwischen der Erklärung einer Betriebsaufgabe und der Fortführung in Form einer BGB-Gesellschaft. Bei der Besitzgesellschaft führt eine Produktionsaufgabe jedoch immer zur Realisierung der stillen Reserven, es sei denn, sie wird anschließend wieder gewerblich tätig oder der Betrieb wird als Ganzes verpachtet¹⁵⁷.

Auch bei einer Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen kann die sachliche Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung wegfallen. Dieser Fall kann allerdings nur dann eintreten, wenn keine weiteren wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr an das Betriebsunternehmen überlassen bleiben. Dasselbe gilt bei Neuinvestitionen des Betriebsunternehmens, durch welche die verpachteten Wirtschaftsgüter den Status einer wesentlichen Betriebsgrundlage verlieren. Im Gegensatz zum ersten Fall sind dabei aber die stillen Reserven nicht zu realisieren, da hier im Gegensatz zur Veräußerung keine eigene

¹⁵² vgl. Bauschatz, P. (2003), S. 163

¹⁵³ vgl. BFH-Urteil v. 17.04.2002, X R 8/00, BStBl II 2002, S. 527 und Reiß, W. (2003), § 15 EStG, Rz. 113

¹⁵⁴ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 400 und Kaligin, T. (2001), S. 208

¹⁵⁵ vgl. BFH-Beschluß v. 22.09.1999, X B 47/99, BFH/NV 2000, S. 559

¹⁵⁶ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 209

¹⁵⁷ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 399-400

Handlung der Besitzgesellschaft und damit auch keine Entnahme vorliegt¹⁵⁸. Diese Sichtweise wird allerdings nicht allgemein anerkannt¹⁵⁹.

Die dritte Möglichkeit eines Wegfalls der sachlichen Verflechtung ist die Beendigung des Pacht- oder Betriebsüberlassungsvertrages. Eine bloße Beendigung des Pachtvertrages kann dabei steuerneutral behandelt werden, da das Besitzunternehmen den Betrieb fortführt¹⁶⁰. Bei einer Weiterverpachtung der Wirtschaftsgüter an einen Dritten wird teilweise die Auffassung vertreten, dies führe grundsätzlich zu einer Betriebsverpachtung, da auch bei der vorausgehenden Betriebsaufspaltung bereits die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zur Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit geführt habe¹⁶¹. Diese Ansicht wird aber auch bestritten und auf die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen verwiesen¹⁶².

4.2.2 Wegfall der personellen Verflechtung

Auch beim Wegfall der personellen Verflechtung bestehen unterschiedliche Möglichkeiten. Entfällt diese durch die Volljährigkeit eines bisher minderjährigen Kindes, so besteht grundsätzlich ein Wahlrecht zur Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit als Betriebsverpachtung, auch wenn nur einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet sind¹⁶³. Die Rechtsprechung zum Strukturwandel in der Landwirtschaft kann hier allerdings nicht angewandt werden, somit ist im Grundsatz dennoch eine Betriebsaufgabe anzunehmen¹⁶⁴. Es handelt sich nach R 139 II, Satz 3 EStR lediglich um eine Billigkeitsregelung. Nach Auffassung der Literatur fehlt es hier wie im Erbfall auch an einer Entnahmehandlung, da die Volljährigkeit von den beteiligten Personen nicht zu beeinflussen ist. Anders wäre der Fall einer Ehescheidung oder einer Schenkung zu behandeln¹⁶⁵.

Auch ein Verkauf von Anteilen kann die personelle Verflechtung lösen. Bei einem Verkauf der Anteile an der Betriebsgesellschaft kann dies somit zu einer Betriebsaufgabe der

¹⁵⁸ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 401

¹⁵⁹ vgl. BFH-Urteil v. 13.12.1983, VIII R 90/81, BStBl II 1984, S. 474 und BFH-Urteil v. 15.12.1988, IV R 36/84, BStBl II 1989, S. 363

¹⁶⁰ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 202

¹⁶¹ vgl. Knoppe, H. (1985), S. 243

¹⁶² vgl. BFH-Urteil v. 13.12.1983, VIII R 90/81, BStBl II 1984, S. 474

¹⁶³ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 215

¹⁶⁴ vgl. BFH-Urteil v. 13.12.1983, VII R 124/83, BStBl II 1984, S. 339

¹⁶⁵ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 383-388

Besitzgesellschaft mit einer notwendigen Versteuerung der stillen Reserven führen. Eine Betriebsaufgabe läßt sich hier weder dadurch verneinen, daß der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus bestehen bleibt, noch dadurch, daß die Erfassung der stillen Reserven aus anderen Gründen gesichert ist¹⁶⁶. Auch im Falle einer Veräußerung der Anteile am Betriebsunternehmen läßt sich eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht vermeiden¹⁶⁷.

Unterschiedliche Auffassungen bestehen in der Literatur über die Möglichkeit der Beendigung der personellen Verflechtung beim Konkurs der Betriebsgesellschaft. Einerseits wird die Ansicht vertreten, durch die Übernahme der Geschäfte durch den Konkursverwalter bestehe kein einheitlicher Betätigungswille mehr, da die Organe der Gesellschaft nicht mehr tätig werden und der Konkursverwalter allein die Interessen der Gläubiger zu vertreten habe¹⁶⁸. Dies wird andererseits aber mit dem Argument bestritten, das Konkursrecht lasse das materielle Steuerrecht insoweit unberührt, als es nicht dem Zweck des Konkurses widerspreche. Der Konkursverwalter habe somit die gleichen Pflichten wie die bisherige Geschäftsleitung, eine Auflösung der personellen Verflechtung liege daher nicht vor¹⁶⁹.

4.3 Auflösung durch Umwandlung oder Einbringung

4.3.1 Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft

Eine Möglichkeit der Beendigung einer Betriebsaufspaltung, beispielsweise im Zuge einer Neuordnung der Firmenverhältnisse, besteht in der Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft entweder auf einen schon bestehenden Rechtsträger nach § 2 Nr. 1 UmwG oder auf einen neu gegründeten Rechtsträger nach § 2 Nr. 2 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Bei dieser verschmelzenden Umwandlung erhalten die Gesellschafter der bisherigen Betriebskapitalgesellschaft durch Anteilstausch eine Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger und das ursprüngliche Unternehmen wird aufgelöst¹⁷⁰. Eine solche verschmelzende Umwandlung, im Gegensatz zur errichtenden Umwandlung, bei welcher die Betriebskapitalgesellschaft ohne Auflösung und Einzelübertragung auf eine neu zu gründende Personengesellschaft übergeht, ist nur auf eine Personenhandelsgesellschaft

¹⁶⁶ vgl. BFH-Urteil v. 15.12.1988, IV R 36/84, BStBl II 1989, S. 363

¹⁶⁷ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 393

¹⁶⁸ vgl. Fichtelmann, H. (1991), S. 257

¹⁶⁹ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 397f

¹⁷⁰ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 416

durchführbar, welche im Handelsregister eingetragen ist. Ist eine solche z.B. bei Verschmelzung auf einen Gesellschafter, welcher nicht Kaufmann i.S.d. HGB ist, nicht möglich, kann die notwendige Eintragung jedoch alternativ in das Register der übertragenden Kapitalgesellschaft erfolgen¹⁷¹.

Bei einer Verschmelzung muß die übertragende Kapitalgesellschaft eine steuerliche Übertragungsbilanz auf einen höchstens acht Monate zurückliegenden Stichtag aufstellen¹⁷². Eine Fortführung der Buchwerte ist nach dem UmwStG dann erlaubt, wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, d.h. wenn das Vermögen der übernehmenden Gesellschaft gewerbliches oder freiberufliches Betriebsvermögen darstellt. Daneben besteht aber ein Wahlrecht nach dem auch der Ansatz des Teilwerts oder jedes Werts zwischen Teilwert und Buchwert möglich ist, was vor allem bei noch vorhandenen Verlustvorträgen sinnvoll sein kann, da diese nach § 4 II, Satz 2 UmwStG bzw. § 18 I, Satz 2 UmwStG nicht auf die neuen Gesellschafter übergehen¹⁷³.

Ein entstehender Übernahmegewinn ist beim übernehmenden Betrieb steuerpflichtig, unterliegt nach § 18 II UmwStG aber nicht der Gewerbesteuer. Bei einem Übernahmeverlust sind die Wertansätze in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen aufzustocken, ein darüber hinausgehender Betrag mindert den Gewinn¹⁷⁴.

4.3.2 Einbringung in die Betriebskapitalgesellschaft

4.3.2.1 Einbringung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft

Bei der Einbringung einer Besitzgesellschaft findet das UmwG nur bei einer Handelsgesellschaft Anwendung, nicht jedoch bei einer BGB-Gesellschaft. Im ersteren Fall bestehen die Möglichkeiten einer Verschmelzung auf die Betriebsgesellschaft und der Ausgliederung. Im zweiten Fall kann die Einbringung lediglich im Wege der Einzelrechtsübertragung erfolgen¹⁷⁵.

¹⁷¹ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 220

¹⁷² vgl. BMF-Schreiben v. 19.12.1994, IV B 2 – S 1978 – 101/94, BStBl I 1995, S. 42

¹⁷³ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 418

¹⁷⁴ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 419f

¹⁷⁵ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 434

Bei der Einbringung erfolgt ein Ansatz der eingebrachten Vermögensgegenstände mit einem Wert zwischen Buchwert und Teilwert, wenn die Voraussetzungen des § 20 UmwStG erfüllt sind¹⁷⁶. Liegt der Einbringungswert dabei über dem Buchwert, entsteht in Höhe der Differenz ein Veräußerungsgewinn¹⁷⁷. Dieser Gewinn ist allerdings nur dann nach § 34 I EStG begünstigt, wenn der Ansatz mit dem Teilwert erfolgt, also alle stillen Reserven aufgedeckt werden.¹⁷⁸ Es müssen außerdem sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, auch solche im Sonderbetriebsvermögen, eine teilweise Verpachtung und nur teilweise Einbringung genügen nicht¹⁷⁹.

Nach § 33 II, Satz 1 GmbHG dürfen außerdem Anteile an einer Betriebs-GmbH, wenn sie bei der bisherigen Besitzgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen behandelt wurden, von der GmbH erst erworben werden, wenn die Einlagen vollständig geleistet wurden¹⁸⁰. Die Anteile der aufnehmenden GmbH müssen aus Vereinfachungsgründen nicht mit eingebracht werden, da der Einbringende ohnehin neue Anteile an dieser erhalten würde. Solche Anteile gelten als nicht entnommen¹⁸¹. Sie werden als durch Sacheinlage erworbene Anteile behandelt¹⁸².

4.3.2.2 Einbringung eines Einzelunternehmens

Als einzige Möglichkeit der Spaltung, bei der ein Einzelkaufmann als übertragender Rechtsträger beteiligt ist, ist die Einbringung eines Einzelunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft durch Ausgliederung zur Aufnahme nach § 123 III Nr. 1 UmwG im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge möglich¹⁸³. Da in den meisten Fällen das Besitzeinzelunternehmen nicht ins Handelsregister eingetragen sein wird, ist die daher notwendige Einzelübertragung der Vermögensgegenstände beim Betriebsunternehmen eine Kapitalerhöhung durch Sacheinlagen¹⁸⁴.

¹⁷⁶ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 221

¹⁷⁷ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 212

¹⁷⁸ vgl. Ballreich, H. (2002), S. 371

¹⁷⁹ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 221

¹⁸⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 221

¹⁸¹ vgl. BFH-Urteil v. 24.03.1959, I 205/57 U, BStBl III 1959, S. 289

¹⁸² vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 221

¹⁸³ vgl. LG Hagen, Urteil v. 01.12.1995, GmbHR 1995, S. 127

¹⁸⁴ vgl. BGH-Urteil v. 07.11.1994, II ZR 270/93, BB 1995, S. 115

Steuerlich gesehen liegt, wie bei der Einbringung von Personen- oder Kapitalgesellschaften, eine Ausgliederung i.S.d. §§ 20ff UmwStG vor. Dabei müssen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem zeitlich zusammenhängenden Vorgang eingebracht werden und der Einbringende muß als Gegenleistung Kapitalanteile erhalten. Geschieht dies nicht, findet § 20 UmwStG keine Anwendung und die stillen Reserven müssen realisiert werden. Lediglich die Veräußerung einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter an Dritte ist hierfür unschädlich¹⁸⁵.

Als Zeitpunkt der Ausgliederung gilt das Datum, an welchem die Sacheinlage auf die aufnehmende Gesellschaft übertragen wird. Dieser kann durch die Beteiligten bestimmt werden, da die Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter lediglich zusammenhängend, nicht jedoch gleichzeitig zu erfolgen hat¹⁸⁶. Die achtmonatige Rückwirkung für die Schlußbilanz des bisherigen Besitzeinzelunternehmens gilt auch hier. Allerdings bezieht sie sich nicht auf Entnahmen und Einlagen. Daher sind Entnahmen im Rückwirkungszeitraum nicht als vGA zu behandeln¹⁸⁷.

5 Steuerliche Behandlung der Besitzgesellschaft

5.1 Besteuerung einer Besitzpersonengesellschaft

5.1.1 Behandlung des Betriebsvermögens

Von entscheidender Bedeutung für die Besteuerung ist natürlich die Frage, auf welche Wirtschaftsgüter sich der Begriff des Betriebsvermögens im Falle einer Betriebsaufspaltung bezieht. Dabei zählen zum Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft alle im Gesamthandseigentum der Gesellschafter stehenden Wirtschaftsgüter, unabhängig davon, ob es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt oder nicht¹⁸⁸. Das gilt auch für die Anteile derjenigen Gesellschafter, die nicht am Betriebsunternehmen beteiligt sind¹⁸⁹. Für die

¹⁸⁵ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 425f

¹⁸⁶ vgl. Brandmüller, G. (1997), S. 426

¹⁸⁷ vgl. BFH-Urteil v. 23.04.1986, I R 178/82, BStBl II 1986, S. 880 und
BFH-Urteil v. 29.04.1987, I R 192/82, BStBl II 1987, S. 797

¹⁸⁸ vgl. FG Münster, Urteil v. 12.09.1997, EFG 1998, S. 96

¹⁸⁹ vgl. BFH-Urteil v. 02.08.1972, IV 87/65, BStBl II 1972, S. 796

Besitzgesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter sind genauso Gesamthandsvermögen ihrer Gesellschafter wie Ersatzansprüche gegen das Betriebsunternehmen für den Verbrauch der überlassenen Vermögensgegenstände¹⁹⁰. Auch der Begründung der Betriebsaufspaltung entstammende Vermögensgegenstände, wie Darlehen aus einer stehengelassenen Kaufpreisforderung an die Betriebsgesellschaft, werden zum Betriebsvermögen gerechnet¹⁹¹.

Bei der Beurteilung des Sonderbetriebsvermögens ergibt sich bei einer Betriebsaufspaltung keine Besonderheit, allerdings können Probleme entstehen, wenn ein Gesellschafter der Besitzgesellschaft der Betriebsgesellschaft unmittelbar Wirtschaftsgüter zur Nutzung überläßt¹⁹². Solche Vermögensgegenstände dienen nach der Rechtsprechung weder einer Förderung des Gesellschaftszwecks noch der Beteiligung des Gesellschafters am Besitzunternehmen¹⁹³. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen liegt in solchen Fällen nur vor, wenn es unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung dient¹⁹⁴. Außerdem liegt notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei Darlehen vor¹⁹⁵, weil diese meist ungesichert und nicht nur kurzfristig gewährt werden¹⁹⁶. Dasselbe gilt bei den Gesellschaftern der Besitzpersonengesellschaft gehörenden Anteilen an der Betriebskapitalgesellschaft, sofern durch diese ein unmittelbarer Einfluß auf den Abschluß des Pachtvertrags ausgeübt werden kann¹⁹⁷. Letzteres gilt auch, wenn dieser Zweck nur mittelbar verfolgt wird¹⁹⁸.

Gewillkürtes Betriebsvermögen kann insbesondere dann entstehen, wenn die Betriebsaufspaltung durch Einbringung eines Einzelunternehmens in die Besitzpersonengesellschaft begründet wird und dabei bestimmte Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden¹⁹⁹. Problematisch kann es also in den Fällen werden, in denen der Gesellschafter als solcher keinen Gewerbebetrieb hat, so daß das Wirtschaftsgut speziell dazu bestimmt und geeignet sein muß, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen²⁰⁰. Dazu ist

¹⁹⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 94

¹⁹¹ vgl. BFH-Urteil v. 29.05.1974, VIII R 57/70, BStBl II 1974, S. 613

¹⁹² vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 96

¹⁹³ vgl. BFH-Urteil v. 13.10.1998, VIII R 46/95, BStBl II 1999, S. 357

¹⁹⁴ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 96

¹⁹⁵ vgl. BFH-Urteil v. 11.11.1994, IV R 15/93, BStBl II 1995, S. 452 und
BFH-Urteil v. 19.10.2000, IV R 73/99, BStBl II 2001, S. 335

¹⁹⁶ vgl. Bauschatz, P. (2003), S. 149

¹⁹⁷ vgl. BFH-Urteil v. 08.11.1960, 131/59 S, BStBl III 1960, S. 513,
BFH-Urteil v. 14.09.2000, III R 47/98, BStBl II 2000, S. 255 und
BFH-Urteil v. 31.10.2000, VIII R 19/94, BFH/NV 2001, S. 447

¹⁹⁸ vgl. BFH-Urteil v. 23.07.1981, IV R 103/78, BStBl II 1982, S. 60

¹⁹⁹ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 97

²⁰⁰ vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1976, IV R 71/73, BStBl II 1977, S. 150

es notwendig, daß ein entsprechender Ausweis in der Buchführung bzw. in einer Sonderbilanz erfolgt²⁰¹.

5.1.2 Gewinnermittlung der Besitzpersonengesellschaft

Zu den Betriebseinnahmen der Besitzpersonengesellschaft zählen alle Einnahmen aus dem Gesamthandsvermögen und aus Sonderbetriebsvermögen²⁰². Dabei spielt es auch keine Rolle, ob die Einnahmen von der Betriebsgesellschaft oder von Dritten stammen²⁰³. Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft für Anteile im Sonderbetriebsvermögen gelten als Betriebseinnahmen, auch dann, wenn die Ausschüttung Gewinne aus der Zeit vor Begründung der Betriebsaufspaltung betrifft²⁰⁴. Keine Betriebseinnahmen hingegen stellen Zahlungen für die Geschäftsführung der Betriebsgesellschaft durch einen Gesellschafter des Besitzunternehmens dar, da ihr Rechtsgrund außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses liegt²⁰⁵.

Eine korrespondierende Bilanzierung von Besitz- und Betriebsunternehmen ist nach Meinung der Rechtsprechung nicht geboten. Eine solche sei dem Ertragsteuerrecht grundsätzlich fremd und es seien auch bei einer Betriebsaufspaltung allein die GoB maßgebend²⁰⁶. Von diesem Grundsatz gibt es allerdings einige Ausnahmen. So kann die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts in beiden Unternehmen nicht unterschiedlich geschätzt werden, ein Wirtschaftsgut kann nicht bei beiden Unternehmen zugleich oder bei gar keinem Unternehmen ausgewiesen werden, eine Forderung bei einem Unternehmen muß beim anderen Unternehmen als Schuld ausgewiesen werden und auch bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den beiden Unternehmen ist korrespondierende Bilanzierung geboten²⁰⁷. Die Frage, ob bei Beginn einer Betriebsaufspaltung eine Teilwertabschreibung möglich ist, hängt davon ab, ob in diesem Fall von einem neugegründeten Unternehmen auszugehen ist, womit eine solche ausgeschlossen wäre, oder ob die Ausgliederung lediglich eine Fortführung des bestehenden Betriebs darstellt. Dabei schließt sich die Rechtsprechung bisher Letzterem an²⁰⁸.

²⁰¹ vgl. BFH-Urteil v. 06.05.1986, VIII R 160/85, BStBl II 1986, S. 838 und BFH-Urteil v. 22.09.1993, X R 37/91, BStBl II 1994, S. 172

²⁰² vgl. BFH-Urteil v. 15.05.1975, IV R 89/73, BStBl II 1975, S. 781

²⁰³ vgl. Fichtelmann, H. (1999b), S. 76

²⁰⁴ vgl. FG Münster, Urteil v. 31.08.1998, GmbHR 1998, S. 1245

²⁰⁵ vgl. BFH-Urteil v. 19.02.1991, VIII R 16/87, BStBl II 1991, S. 569

²⁰⁶ vgl. BFH-Urteil v. 08.03.1989, X R 9/86, BStBl II 1989, S. 714

²⁰⁷ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 106

²⁰⁸ vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 28.10.1987, EFG 1988, S. 164 und FG Baden-Württemberg, Urteil v. 13.04.1989, EFG 1989, S. 505

Die Anschaffungskosten oder der Buchwert der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind bei der Besitzgesellschaft um Bezüge nach § 20 I Nr. 1, Satz 2 EStG zu mindern, da diese als Kapitalrückzahlung gelten²⁰⁹. Liegen diese Bezüge über dem Buchwert, stellen sie Betriebseinnahmen dar. Die AfA für Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft kann auch nur bei dieser in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch, wenn sie vom Betriebsunternehmen instandgehalten und bei Verbrauch ersetzt werden müssen²¹⁰. Darlehenszinsen und Avalprovisionen, welche von der Betriebsgesellschaft an die Besitzgesellschaft gezahlt werden, sind bei Letzterer Betriebseinnahmen²¹¹.

5.1.3 Gewerbesteuerliche Folgen

Die Gewerbesteuerpflicht beginnt für die Besitzpersonengesellschaft in dem Moment, in welchem die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung erstmals erfüllt sind²¹². Dabei ist die Berechnung des Gewerbeertrags auch bei der Betriebsaufspaltung nach den allgemeinen Regeln des EStG und des GewStG vorzunehmen²¹³. Bei der Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG ist daher zu beachten, daß solche auch bei Darlehen zwischen Betriebsgesellschaft und Besitzgesellschaft entstehen können, beispielweise für die Anschaffung neuer, an das Betriebsunternehmen verpachteter Wirtschaftsgüter²¹⁴. Ist ein derartiges Darlehen unverzinslich und steigt statt dessen der Pachtbetrag in dem Maße, in dem das Darlehen zurückbezahlt wird, handelt es sich dabei ebenfalls um Dauerschuldzinsen²¹⁵.

Einige Besonderheiten sind bei der Hinzurechnung bzw. Kürzung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG und § 9 Nr. 4 GewStG zu berücksichtigen. Grundsätzlich gelten hier zwar ebenfalls die allgemeinen Bestimmungen²¹⁶, jedoch müssen bei mehreren Besitzpersonenunternehmen zwei Fälle differenziert werden. Im ersten Fall liegen eine Besitzpersonengesellschaft und ein Besitzeinzelunternehmen vor. Diese werden als ein einziger Betrieb behandelt, wenn das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens der

²⁰⁹ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 105

²¹⁰ vgl. BFH-Urteil v. 21.12.1965, IV 228/64 S, BStBl III 1966, S. 147

²¹¹ vgl. BFH-Urteil v. 21.05.1974, BStBl II 1974, S. 613

²¹² vgl. BFH-Urteil v. 15.01.1998, IV R 8/97, BStBl II 1998, S. 478

²¹³ vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.10.1993, EFG 1994, S. 419

²¹⁴ vgl. BFH-Urteil v. 09.03.1962, I 123/60 U, BStBl III 1962, S. 199

²¹⁵ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 112

²¹⁶ vgl. BFH-Urteil v. 26.07.1995, I B 184/94, BFH/NV 1996, S.257

Besitzgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen zugerechnet wird. Somit stellt die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG kein Problem dar. Das ändert sich allerdings, wenn die Voraussetzungen als Sonderbetriebsvermögen nicht erfüllt sind²¹⁷. Hier wurde von der Rechtsprechung teilweise die Meinung vertreten, es müsse unter der Bedingung, daß die verpachteten Wirtschaftsgüter einen untrennbaren Zusammenhang mit beiden Besitzunternehmen haben, ebenfalls eine Zurechnung erfolgen²¹⁸. Der BFH ist dem jedoch nicht gefolgt und berücksichtigt vermietete oder verpachtete Wirtschaftsgüter nur bei dem Rechtsträger, welcher sie auch tatsächlich vermietet bzw. verpachtet hat²¹⁹. Auch im zweiten Fall, wenn zwei Besitzpersonengesellschaften vorliegen, ist deren Selbständigkeit grundsätzlich zu respektieren²²⁰.

Ein Verlustabzug nach § 10a GewStG ist nach R 66 I, Satz 3 GewStR nur bei Unternehmernessenheit und Unternehmensgleichheit möglich, da einerseits die alten Fassungen des GewStG auf den Gewerbetreibenden und nicht auf den Betrieb abgestellt hatten, andererseits aber die GewSt dennoch Objektsteuercharakter trägt²²¹. Wird allerdings bei Begründung einer Betriebsaufspaltung aus einem bisher einheitlichen Unternehmen eine Betriebskapitalgesellschaft ausgegliedert, ist die Unternehmensgleichheit nicht mehr gegeben, da hierbei wesentliche Veränderungen auftreten²²². Insbesondere die Gleichheit der im Betrieb eingesetzten Mittel entfällt²²³. Bei der Rückumwandlung, also der Auflösung der Betriebsaufspaltung, könnte man daher schließen, daß es bei einer solchen auch an der Unternehmensidentität fehlt, womit in beiden Fällen ein Verlustabzug nach § 10a GewStG entfallen würde²²⁴. Allerdings läßt R 67 II, Satz 1 GewStR bei der Rückumwandlung einer Vertriebsgesellschaft einen Verlustvortrag ausnahmsweise zu, da bei einer solchen die Probleme zur Annahme einer Unternehmensidentität deutlich geringer sind als bei einer Betriebsgesellschaft. Bei Betrachtung des konkreten Einzelfalls kann aber hier auch anders entschieden werden²²⁵.

²¹⁷ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 113f

²¹⁸ vgl. FG Münster, Urteil v. 17.06.1994, EFG 1994, S. 1069

²¹⁹ vgl. BFH-Urteil v. 10.07.1996, I R 132/94, BStBl II 1997, S. 226

²²⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 114

²²¹ vgl. Güroff, G. (2002b), § 10a GewStG, Rz. 2

²²² vgl. BFH-Urteil v. 28.04.1977, IV R 165/76, BStBl II 1977, S. 666 und
BFH-Urteil v. 12.01.1983, IV R 177/80, BStBl II 1983, S. 425

²²³ vgl. BFH-Urteil v. 05.09.1990, X R 20/89, BStBl II 1991, S. 25

²²⁴ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 116

²²⁵ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 116f

5.2 Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft

5.2.1 Zulässigkeit einer Besitzkapitalgesellschaft

Grundsätzlich spielt es keine Rolle, ob bei einer Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft geführt wird²²⁶. Allerdings können bei einer Besitzkapitalgesellschaft einige besondere Probleme auftreten.

So ist beispielsweise eine Betriebsaufspaltung zwischen zwei Kapitalgesellschaften nicht möglich, wenn die Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft halten²²⁷. Vielmehr ist erforderlich, daß die Besitzkapitalgesellschaft selbst eine Mehrheit der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft hält²²⁸. Besteht neben der Besitzkapitalgesellschaft ein weiteres Besitzunternehmen, das ebenfalls Wirtschaftsgüter an die Betriebsgesellschaft verpachtet, müssen auch die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung mit mehreren Besitzunternehmen erfüllt sein. An sich ist es ausgeschlossen, daß eine die erste Besitzgesellschaft beherrschende Personengruppe ihren Willen im Betriebsunternehmen durchsetzen kann und eine die zweite Besitzgesellschaft beherrschende Personengruppe den ihrigen ebenfalls. Daraus folgt, daß eine solche Konstellation nur möglich ist, wenn es sich um zumindest soweit identische Personengruppen handelt, daß ein einheitlicher wirtschaftlicher Betätigungswille gewährleistet ist²²⁹.

5.2.2 Vorteile einer Besitzkapitalgesellschaft

Neben den allgemeinen Eigenschaften einer Kapitalgesellschaft besteht der besondere Vorteil einer Besitzkapitalgesellschaft gegenüber einer Besitzpersonengesellschaft darin, die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1, Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen zu können²³⁰. Dabei kann bei Unternehmen, die lediglich eigenen Grundbesitz und eigenes Kapitalvermögen

²²⁶ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 129

²²⁷ vgl. BFH-Urteil v. 01.08.1979, I R 111/78, BStBl II 1980, S. 77

²²⁸ vgl. BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82, BStBl II 1987, S. 117

²²⁹ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 121

²³⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 126

verwalten, der auf die Nutzung des Grundbesitzes entfallende Teil des Gewerbeertrags gekürzt werden. Damit sollen solche nur kraft Rechtsform gewerbsteuerpflichtige Unternehmen von dieser befreit und vermögensverwaltenden Personengesellschaften gleichgestellt werden²³¹.

Als eigener Grundbesitz gelten nach R 60 III, Satz 1 GewStR auch Erbbaurechte sowie ein auf fremdem Grund und Boden errichtetes Gebäude²³². Bereits die Errichtung von Gebäuden zum Zwecke der Vermietung fällt unter § 9 Nr. 1, Satz 2 GewStG²³³. Betriebsvorrichtungen sind grundsätzlich nicht begünstigt und sogar schädlich, wenn es sich nicht lediglich um Objekte handelt, die erst aufgrund der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter zu Betriebsvorrichtungen werden²³⁴. Ebenfalls schädlich ist die gewerbliche Grundstücksveräußerung²³⁵ sowie die Vermietung oder Verpachtung von Fabrikgrundstücken mit erheblichen Beständen an Betriebsvorrichtungen²³⁶, nicht jedoch die gelegentliche Veräußerung von Grundstücken²³⁷ oder die Vermietung einzelner Betriebsvorrichtungen²³⁸. Für die Beurteilung einer solchen Nebentätigkeit ist das Gesamtbild eines mehrjährigen Zeitraums heranzuziehen²³⁹.

Nach R 60 I Nr. 3 GewStR kann das Unternehmen neben seinem Grundbesitz auch Kapitalvermögen verwalten, solange es sich dabei nicht um eine gewerbliche Tätigkeit handelt. Es muß nicht eine Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung vorliegen, der Umfang des Kapitalvermögens spielt ebenfalls keine Rolle²⁴⁰. Auch von dritter Seite beschafftes Geld zählt in diesem Fall zum eigenen Kapitalvermögen²⁴¹.

Die Kürzung nach § 9 Nr. 1, Satz 2 GewStG kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. Dies gilt nach R 60 IV, Satz 3 GewStR auch dann, wenn der Grundbesitz von einer Personengesellschaft genutzt wird, an welcher der jeweilige Gesellschafter beteiligt ist. Es genügt sogar, daß eine Nutzung durch Dritte für den Gewerbebetrieb des Gesellschafters

²³¹ vgl. BFH-Urteil v. 27.04.1977, I R 214/75, BStBl II 1977, S. 776

²³² vgl. FG Berlin, Urteil v. 30.11.1977, EFG 1978, S. 399

²³³ vgl. BFH-Urteil v. 30.07.1969, I R 21/67, BStBl II 1969, S. 629

²³⁴ vgl. BFH-Urteil v. 22.06.1977, I R 50/75, BStBl II 1977, S. 778

²³⁵ vgl. BFH-Urteil v. 09.10.1974, I R 23/73, BStBl II 1975, S. 44

²³⁶ vgl. BFH-Urteil v. 22.08.1990, I R 66/88, BStBl II 1991, S. 249

²³⁷ vgl. BFH-Urteil v. 24.09.1970, I R 21/70, BStBl II 1970, S. 871 und
BFH-Urteil v. 24.02.1971, I R 174/69, BStBl II 1971, S. 338

²³⁸ vgl. BFH-Urteil v. 22.06.1977, I R 50/75, BStBl II 1977, S. 778

²³⁹ vgl. BFH-Urteil v. 09.10.1974, I R 23/73, BStBl II 1975, S. 44

²⁴⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 132

²⁴¹ vgl. BFH-Urteil v. 03.08.1972, IV R 235/67, BStBl II 1972, S. 799

vorteilhaft ist²⁴² oder daß nur eine mittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft vorliegt²⁴³. Unschädlich hingegen ist eine Verpachtung an eine andere Kapitalgesellschaft, selbst wenn diese durch den jeweiligen Gesellschafter beherrscht wird²⁴⁴.

5.3 Vorliegen mehrerer Besitzunternehmen

Das Vorhandensein mehrerer Besitzunternehmen setzt grundsätzlich voraus, daß sowohl die sachliche als auch die personelle Verflechtung bei beiden Unternehmen gegeben ist²⁴⁵. Hierbei können sich beim Nachweis eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens insbesondere dann Schwierigkeiten ergeben, wenn an den Besitzgesellschaften mehrere Personen beteiligt sind²⁴⁶. Es kann in solchen Fällen dazu kommen, daß ein an beiden Besitzunternehmen beteiligter Gesellschafter sich im Konfliktfall zwischen zwei unterschiedlichen Interessen entscheiden müßte²⁴⁷, womit die strengen Anforderungen an die personelle Verflechtung nicht mehr erfüllt wären²⁴⁸.

Es lassen sich drei Möglichkeiten unterscheiden. Einmal können mehrere Besitzpersonengesellschaften vorliegen²⁴⁹, wobei in diesem Fall die verschiedenen Gesellschaften als selbständig anerkannt werden müssen²⁵⁰. Eine Zusammenfassung zu einem einzigen Steuerobjekt ist nach R 138 I, Satz 5 EStR auch bei identischen Gesellschaftern nicht möglich. Des weiteren ist eine Betriebsaufspaltung mit einem Einzelbesitzunternehmen und einer Besitzpersonengesellschaft denkbar²⁵¹. Hier hat jedoch die Zurechnungsvorschrift nach § 15 I Nr. 2 EStG Vorrang und eine Betriebsaufspaltung kann somit nur vorliegen, wenn die der Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter nicht notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft darstellen²⁵². Keine Probleme macht die dritte Möglichkeit, die Aufteilung in eine Besitzpersonen- und eine Besitzkapitalgesellschaft, da die rechtliche Selbständigkeit der beiden Unternehmen in diesem Fall steuerlich anerkannt ist und

²⁴² vgl. BFH-Urteil v. 28.07.1993, I R 35/92, I R 36/92, BStBl II 1994, S. 46

²⁴³ vgl. BFH-Urteil v. 15.12.1998, VIII R 77/93, BStBl II 1999, S. 168

²⁴⁴ vgl. FG München, Urteil v. 11.04.1978, EFG 1978, S. 455

²⁴⁵ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 121

²⁴⁶ vgl. Söffing, G. (2001), S. 155

²⁴⁷ Beispiele hierzu vgl. Anlage 3 und Anlage 4

²⁴⁸ vgl. BFH-Beschluß v. 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, S. 63

²⁴⁹ vgl. BFH-Urteil v. 07.11.1985, IV R 65/83, BStBl II 1986, S. 364

²⁵⁰ Beispiele hierzu vgl. Anlage 5

²⁵¹ Beispiele hierzu vgl. Anlage 6

²⁵² vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 124

ein Einbeziehen der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft ohnehin weitere vertragliche Vereinbarungen erfordern würde²⁵³.

Die Aufteilung in mehrere Besitzunternehmen weist sowohl steuerliche Vorteile als auch Nachteile auf. So können einerseits der Freibetrag nach § 11 I, Satz 1 GewStG sowie der Staffeltarif nach § 11 II GewStG mehrfach beansprucht werden. Andererseits kann durch die getrennte Gewinnermittlung ein Nachteil beim Verlustabzug entstehen, da in Fällen, in denen von einem oder mehreren Besitzunternehmen konsequent Verluste erwirtschaftet werden, bei diesen u.U. Liebhaberei vermutet werden kann. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn eine Konstellation besteht, bei der lediglich ein Besitzunternehmen überhaupt die Möglichkeit hat, Gewinne aus der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu erzielen²⁵⁴.

6 Steuerliche Behandlung der Betriebsgesellschaft

6.1 Besteuerung der Betriebspersonengesellschaft

Im Zuge der veränderten Rechtsprechung des BFH ist seit einiger Zeit auch eine Betriebsaufspaltung zwischen zwei Personenunternehmen, eine sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, möglich, da dieses Rechtsinstitut Vorrang vor der Behandlung des Vermögens der Besitzgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen der Betriebsgesellschaft nach § 15 I Nr. 2, Satz 1 EStG hat²⁵⁵. Damit sind die Fälle, in denen eine Betriebspersonengesellschaft vorliegt, häufiger geworden. Die Regelungen zur Besteuerung einer Besitzpersonengesellschaft finden auch auf die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung Anwendung.

Anders als bei der früheren Zurechnung als Sonderbetriebsvermögen ist jetzt ein Verlustabzug der Betriebsgesellschaft bei der Besitzgesellschaft bzw. umgekehrt nicht mehr möglich, da es sich um zwei unterschiedliche Gewerbesteuersubjekte handelt²⁵⁶. Auch beim Umfang der gewerblichen Tätigkeit gelten die allgemeinen Regelungen zur Betriebsaufspaltung. So sind, wie auch bei einer Betriebskapitalgesellschaft, alle im

²⁵³ vgl. BFH-Urteil v. 09.12.1976, IV R 47/72, BStBl II 1977, S. 155

²⁵⁴ vgl. Schallmoser, U. (1997), S. 52

²⁵⁵ vgl. BFH-Urteil v. 23.04.1996, VIII R 13/95, BStBl II 1998, S. 325 und

BMF-Schreiben v. 28.04.1998, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl I 1998, S. 583

²⁵⁶ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 156

Gesamthandsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen²⁵⁷ und die Abfärbetheorie, nach der auch Anteile von nicht am Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschaftern zu den gewerblichen Einkünften gerechnet werden, wird angewandt²⁵⁸.

Eine Einstellung des Betriebs bei der Betriebsgesellschaft hat bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung neben der Beendigung der Betriebsaufspaltung die zusätzliche Folge, daß sie zu einer Unterbrechung der gewerblichen Tätigkeit der Besitzgesellschaft führt, wobei die damit zusammenhängenden Fragen bezüglich Buchwertfortführung oder Aufdeckung stiller Reserven noch nicht abschließend geklärt sind²⁵⁹.

6.2 Besteuerung der Betriebskapitalgesellschaft

6.2.1 Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen

Da die Betriebskapitalgesellschaft bei einer Betriebsaufspaltung i.d.R. nur mit geringem Eigenkapital ausgestattet ist und somit schnell Überschuldung vorliegen kann, obwohl die Gesellschafter noch in der Lage sind, der Gesellschaft ausreichende Mittel zuzuführen, ist hier die Gefahr einer verdeckten Einlage (vE) besonders groß. Für eine notwendige Sanierung wird i.d.R. aus Vereinfachungsgründen ein Forderungsverzicht der Besitzgesellschaft einer formellen Kapitalerhöhung vorgezogen²⁶⁰. Hierbei können jedoch die Probleme einer vE auftreten, sofern deren Voraussetzungen, also Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis²⁶¹ und einlagefähiger Vermögensvorteil²⁶², vorliegen.

Ein Beispiel für eine vE bei einer Betriebsaufspaltung wäre ein nachträglicher Erlaß einer rückständigen Pachtforderung durch die Besitzgesellschaft²⁶³. Bei einer Herabsetzung von Pacht- oder Zinszahlungen ist entscheidend, ob dies bereits vor oder erst nach Entstehen der

²⁵⁷ vgl. Schmidt, L. (2003), § 15 EStG, Rz. 481 und Reiß (2003) § 15 EStG, Rz. 98

²⁵⁸ vgl. BFH-Urteil v. 02.08.1972, IV 87/65, BStBl II 1972, S. 796 und BFH-Urteil v. 25.06.1996, VIII R 28/94, BStBl II 1997, S. 202

²⁵⁹ vgl. BFH-Urteil v. 01.02.1995, XI S 19/94, BFH/NV 1995, S. 676 und Diers, F. (1992), S. 90

²⁶⁰ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 136-137

²⁶¹ vgl. BFH-Urteil v. 29.05.1968, I 187/65, BStBl II 1968, S. 722, BFH-Urteil v. 19.02.1970, I R 24/67, BStBl II 1970, S. 442, BFH-Urteil v. 26.11.1980, I R 52/77, BStBl II 1981, S. 181, BFH-Urteil v. 11.04.1984, I R 175/79, BStBl II 1984, S. 535 und BFH-Beschluß v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl II 1988, S. 348

²⁶² vgl. BFH-Urteil v. 22.11.1983, VIII R 133/82, BFHE, Band 140, S. 69

²⁶³ vgl. BFH-Urteil v. 24.05.1984, VIII R 90/81, BStBl II 1984, S. 747

Forderung vereinbart wird. Auf die Fälligkeit der Forderung kommt es dabei entgegen einer früher vertretenen Meinung²⁶⁴ nach Ansicht der Rechtsprechung nicht mehr an²⁶⁵. Allein aus der Tatsache, daß durch eine Herabsetzung der Pachtzahlung beim Besitzunternehmen nachhaltige Verluste verursacht werden, kann eine vE ebenfalls nicht abgeleitet werden²⁶⁶.

Auch bei der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) ergeben sich im Falle einer Betriebsaufspaltung einige Besonderheiten. So können hier durch die Möglichkeit der Gesellschafter der Besitzgesellschaft, auch im Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen, die Bedingungen für eine beherrschende Gesellschafterstellung u.U. bereits bei einer Beteiligung von weniger als 50% erfüllt sein²⁶⁷. Gefahr einer vGA besteht in Betriebsaufspaltungsfällen insbesondere bei Unangemessenheit des Pachtzinses, d.h. wenn die vereinbarte Pachtzahlung einem Fremdvergleich nicht standhalten würde²⁶⁸. Dabei ist die Angemessenheit nicht nach der Renditeerwartung des Verpächters zu beurteilen²⁶⁹, sondern danach, ob der aus der Verpachtung zu erwartende Gewinn eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Stammkapitals und des auf dem ausstehenden Stammkapital lastenden Risikos darstellt²⁷⁰. Aufgrund von § 8 I KStG, wonach Beteiligungserträge bei der Einkommensermittlung außer Ansatz zu lassen sind, fallen die steuerlichen Auswirkungen bei gesellschaftsrechtlich miteinander verflochtenen Unternehmen allerdings nicht ins Gewicht²⁷¹, da diese Steuerfreistellung auch auf vGA anzuwenden ist²⁷².

6.2.2 Weitere körperschaftsteuerliche Folgen

Geschäftsführergehälter sind bei der Betriebsgesellschaft Betriebsausgaben, auch wenn es sich um Gesellschafter der Besitzgesellschaft handelt²⁷³. Auch Pensionszusagen werden steuerlich anerkannt, solange die Pension noch erdient werden kann, die Qualifikation als Geschäftsführer, z.B. durch eine Probezeit, feststeht, die voraussichtliche Ertragsentwicklung die Zusage erlaubt und keine betrieblichen Besonderheiten, wie die Wahrung des sozialen

²⁶⁴ vgl. BFH-Urteil v. 22.11.1983, I S 2/81, BStBl II 1984, S. 212

²⁶⁵ vgl. BFH-Urteil v. 24.05.1984, VIII R 90/81, BStBl II 1984, S. 747

²⁶⁶ vgl. BFH-Urteil v. 02.11.1983, VIII R 133/82, BFHE 140, S. 69 und Schwedhelm, R. (2003), § 8 KStG, Rz. 48

²⁶⁷ vgl. BFH-Urteil v. 26.07.1978, I R 138/76, BStBl II 1978, S. 659 und BFH-Urteil v. 21.01.1980, I R 12/77, BStBl II 1980, S. 304

²⁶⁸ vgl. BFH-Urteil v. 29.10.1974, I R 83/73, BStBl II 1975, S. 366

²⁶⁹ vgl. BFH-Urteil v. 04.05.1977, I R 11/75, BStBl II 1977, S. 679

²⁷⁰ Beispiel hierzu vgl. Anlage 7

²⁷¹ vgl. Carlé, T. (2003), S. 189

²⁷² vgl. BMF-Schreiben v. 28.04.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, S. 292

²⁷³ vgl. BFH-Urteil v. 09.07.1970, IV R 16/69, BStBl II 1970, S. 722

Friedens, der Zusage entgegenstehen²⁷⁴. Eine Pension kann dabei von einem beherrschenden Gesellschafter erdient werden, wenn zwischen Zusagezeitpunkt und Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen, von einem nicht beherrschenden Gesellschafter, wenn zwischen Betriebseintritt und Ruhestand mindestens zwölf Jahre liegen und die Vereinbarung mindestens drei Jahre bestanden hat²⁷⁵.

Eine Warenrückgabeverpflichtung der Betriebskapitalgesellschaft ist als Sachwertdarlehen auf der Passivseite in derselben Höhe anzusetzen, in der die zur Erfüllung dieser Verpflichtung vorhandenen Waren auf der Aktivseite angesetzt sind²⁷⁶. Davon ist aber in dem Fall abzuweichen, in welchem die vorhandenen Waren unter der zur Erfüllung der Rückgabeverpflichtung notwendigen Menge liegen. Bei Preissteigerungen wird dann die Sachleistungsschuld erhöht²⁷⁷.

Werden die erforderlichen Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen für die gepachteten Wirtschaftsgüter vom Pächter nicht durchgeführt, ist das Gleichgewicht des Pachtverhältnisses gestört²⁷⁸. Es ist somit eine Rückstellung nach § 249 I, Satz 1 HGB für die Pachterneuerungsverpflichtung zu bilden, deren Höhe nach § 249 II, Satz 2 HGB durch die Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag festgelegt wird. Diese Höhe der Rückstellung muß dabei zum Zeitpunkt einer Neuanschaffung und damit beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts erreicht sein²⁷⁹.

6.2.3 Auswirkungen bei der Gewerbesteuer

Handelt es sich beim Betriebsunternehmen um eine Kapitalgesellschaft, so ist diese bereits kraft Rechtsform nach § 2 II, Satz 1 GewStG als Gewerbebetrieb anzusehen und daher gewerbesteuerpflichtig. Diese Steuerpflicht beginnt mit dem Auftreten einer Vorgesellschaft

²⁷⁴ vgl. BFH-Urteil v. 29.10.1997, I R 52/97, BFHE, Band 184, S. 487

²⁷⁵ vgl. BFH-Urteil v. 24.01.1996, I R 41/95, BStBl II 1997, S. 440 und BFH-Urteil v. 29.10.1997, I R 52/97, BFHE, Band 184, S. 487

²⁷⁶ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 146

²⁷⁷ vgl. BFH-Urteil v. 26.06.1975, IV R 59/73, BStBl II 1975, S. 700

²⁷⁸ vgl. BFH-Urteil v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89

²⁷⁹ vgl. BFH-Urteil v. 21.12.1965, IV 228/64 S, BStBl III 1966, S. 147, BFH-Urteil v. 05.05.1976, I R 166/74, BStBl II 1976, S. 717 und BFH-Urteil v. 03.12.1991, VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89

bzw. mit der Eintragung der Gesellschaft²⁸⁰ und endet nach § 4 I GewStDV bei Aufgabe oder Auflösung des Betriebs mit der Beendigung der Liquidation²⁸¹.

Entgelte für Dauerschulden, die nach § 8 Nr. 1 GewStG zur Hälfte dem Gewinn wieder hinzuzurechnen sind, werden auch bei einer Betriebsaufspaltung als solche behandelt, obwohl hier die Zurechnung der an die Gesellschafter gezahlten Entgelte zu einer Doppelbelastung führt, da diese auch beim Gewerbeertrag der Besitzgesellschaft zu erfassen sind. Dennoch verstößt diese Regelung nach Ansicht der Rechtsprechung nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz²⁸². Insbesondere liegen Dauerschuldzinsen bei von der Betriebsgesellschaft übernommenen Verpflichtungen für die bei Pachtbeginn erhaltenen Rohstoffe sowie Halb- und Fertigerzeugnisse vor, wenn diese bei Beendigung des Pachtverhältnisses in gleicher Art und Güte zurückgegeben werden müssen²⁸³.

Nach § 8 Nr. 2 GewStG sind auch wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs bzw. Teilbetriebs oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängende oder der Erweiterung oder Verbesserung desselben dienende Renten und dauernde Lasten, sofern sie nicht nur eine vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals darstellen, dem Gewinn hinzuzurechnen. Im Falle einer Betriebsaufspaltung unterbleibt diese Zurechnung aber für Pensionszahlungen an ehemalige Arbeitnehmer des jetzt die Betriebsgesellschaft bildenden Unternehmens, die bei der Begründung der Betriebsaufspaltung auf diese übergegangen sind. Begründet wird dies damit, daß eine solche Verpflichtung nicht kausal mit dem Erwerbsvorgang verknüpft sei, sondern lediglich der Kaufpreis durch eine Rente oder dauernde Last ersetzt werde²⁸⁴.

6.3 Besteuerung einer Vertriebsgesellschaft

Bei einer Aufteilung in Betriebs- bzw. Produktionsgesellschaft und Vertriebsgesellschaft sind die Fälle einer Vertriebskapitalgesellschaft und einer Vertriebspersonengesellschaft zu unterscheiden. Erstere war zwar grundsätzlich steuerlich anerkannt, allerdings war der Unterschied zwischen dem vereinbarten und dem angemessenen Preis der Produktionsgesellschaft zuzurechnen, sofern es sich bei den Vereinbarungen mit der

²⁸⁰ vgl. Güroff, G. (2002a), § 2 GewStG, Rz. 186

²⁸¹ vgl. BFH-Urteil v. 24.04.1980, IV R 68/77, BStBl II 1980, S. 658

²⁸² vgl. BFH-Urteil v. 29.05.1974, VIII R 57/70, BStBl II 1974, S. 613

²⁸³ vgl. BFH-Urteil v. 30.11.1965, I 70/60 S, BStBl III 1966, S. 51

²⁸⁴ vgl. BFH-Urteil v. 18.01.1979, IV R 194/74, BStBl II 1979, S. 266

Vertriebsgesellschaft um unangemessen niedrige Preise gehandelt hat²⁸⁵. Diese Ansicht stand jedoch im Widerspruch zur Rechtsprechung²⁸⁶. Wurden die Preise hingegen nach einem längeren Zeitraum mit Rücksicht auf den erzielten Gewinn festgelegt, so wurde einem solchen Modell die steuerliche Anerkennung versagt. Insgesamt war für die Gewinnfeststellung jedoch auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen, insbesondere darauf, wer die Kosten für Reklame oder sonstige Vertriebskosten zu tragen hatte. Diese Regelungen in R 138b EStR 1992 wurden aber mittlerweile gestrichen. Es ist daher davon auszugehen, daß an ihnen nicht mehr festgehalten wird²⁸⁷.

Liegt eine Vertriebspersonengesellschaft vor, sind die Grundsätze zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung anzuwenden²⁸⁸. Ein Forderungserlaß zur Sanierung der Vertriebsgesellschaft kann demnach, je nach den Umständen des Einzelfalls, zu einer Gewinnminderung bei der Betriebsgesellschaft führen oder aber dies auch nicht tun, wenn es sich um eine auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruhende Maßnahme handelt, die sich lediglich bei der Vertriebsgesellschaft auswirken kann²⁸⁹. Außerdem sind Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als Sondervermögen der Vertriebspersonengesellschaft zu behandeln²⁹⁰, es sei denn, die Betriebsgesellschaft unterhält in nicht geringem Umfang einen eigenen Gewerbebetrieb²⁹¹.

6.4 Weitere steuerliche Fragen

6.4.1 Betriebsaufspaltung über die Grenze

Aus der Rechtsprechung ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob eine Konstellation, in der ein inländisches Besitzunternehmen Wirtschaftsgüter an ein ausländisches Betriebsunternehmen verpachtet, als Betriebsaufspaltung anerkannt werden kann, auch wenn keine inländische Betriebsstätte vorliegt²⁹². In der Literatur wird diese Möglichkeit allerdings allgemein

²⁸⁵ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 162

²⁸⁶ vgl. BFH-Urteil v. 08.11.1960, I 131/59, BStBl III 1960, S. 513

²⁸⁷ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 162

²⁸⁸ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 162f

²⁸⁹ vgl. BFH-Urteil v. 22.01.1981, IV R 160/76, BStBl II 1981, S. 427

²⁹⁰ vgl. BFH-Urteil v. 29.10.1986, II R 226/82, BStBl II 1987, S. 99 und
BFH-Urteil v. 06.07.1989, IV R 62/86, BStBl II 1989, S. 890

²⁹¹ vgl. BFH-Urteil v. 28.06.1989, II R 242/83, BStBl II 1989, S. 824

²⁹² vgl. BFH-Urteil v. 23.04.1996, VIII R 13/95, BStBl II 1998, S. 325

bejaht²⁹³. Auch der umgekehrte Fall eines ausländischen Unternehmens, das in Deutschland ein Betriebsgrundstück besitzt und dafür von einer deutschen Betriebsgesellschaft Pachteinnahmen erzielt, ist hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung umstritten. Es wird argumentiert, daß hier die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Inland gelegen seien und daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen, welche nach den Grundsätzen des § 49 I Nr. 2a EStG zu behandeln seien²⁹⁴.

Unabhängig von der Frage, ob eine Betriebsaufspaltung über die Grenze im oben genannten Fall möglich ist, reicht eine solche für die Begründung einer Gewerbesteuerpflicht nicht aus²⁹⁵. Vielmehr ist dafür nach § 2 I, Satz 2 GewStG eine inländische Betriebsstätte erforderlich. Das Betriebsunternehmen kann dabei nicht als eine solche angesehen werden, da es sich hier nicht, wie nach § 12 AO gefordert, um eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage handelt, die der Tätigkeit des Unternehmens dient²⁹⁶. Allerdings kann die Pachtgesellschaft u.U. als ständiger Vertreter nach § 13 AO gewertet werden²⁹⁷. Allein das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung reicht nach R 24 V, Satz 14 GewStR für die Annahme eines solchen ständigen Vertreters aber nicht aus.

Im Bereich der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer könnte bei einer Betriebsaufspaltung über die Grenze außerdem beschränkte Steuerpflicht nach § 49 I EStG vorliegen. Die Einkünfte der Besitzgesellschaft aus der Verpachtung von Wirtschaftsgütern könnten demnach entweder Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder solche aus Vermietung und Verpachtung sein. Allerdings scheidet auch hier die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte am Fehlen einer inländischen Betriebsstätte, da sie aber aufgrund des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung dennoch als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden. Ebenso scheidet eine Besteuerung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, so daß in keinem Fall eine Steuerpflicht besteht²⁹⁸. Nach R 222 IV EStR liegt außerdem eine Betriebsaufgabe vor, wenn bei einer bisher im Inland bestehenden Betriebsaufspaltung für den Besitzunternehmer nur noch beschränkte Steuerpflicht eintritt, sofern nicht eine inländische Betriebsstätte geschaffen oder ein ständiger Vertreter bestellt wird.

²⁹³ vgl. Schmidt, L. (2003), § 15 EStG, Rz. 862 und Söffing, G. (2001), S. 207

²⁹⁴ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 197f

²⁹⁵ vgl. Güroff, G. (2002a), § 2 GewStG, Rz. 154

²⁹⁶ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 164

²⁹⁷ vgl. BFH-Urteil v. 08.06.1972, IV R 129/66, BStBl II 1972, S. 784,
BFH-Urteil v. 12.04.1978, I R 136/77, BStBl II 1978, S. 494 und
BFH-Urteil v. 28.07.1982, I R 196/79, BStBl II 1983, S. 77

²⁹⁸ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 166-167

6.4.2 Umsatzsteuer

Da die an einer Betriebsaufspaltung beteiligten Unternehmen als rechtlich selbständig betrachtet werden²⁹⁹, gelten sie auch umsatzsteuerlich als Unternehmer i.S.d. § 2 I UStG, was einen Leistungsaustausch zwischen ihnen ermöglicht. Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsunternehmen handelt es sich daher um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Vorgang³⁰⁰. Eine evtl. bei Beginn der Betriebsaufspaltung erfolgende Umwandlung eines bisherigen Einzelunternehmens in die Besitzpersonengesellschaft stellt hingegen eine Geschäftsveräußerung dar, die nach § 1 Ia, Satz 1 UStG ein nicht steuerbarer Vorgang ist. Eine solche Geschäftsveräußerung liegt nach § 1 Ia, Satz 2 UStG dann vor, wenn ein gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Dabei ist es nach R 5 I, Satz 8 UStR unschädlich, daß einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten und lediglich vermietet oder verpachtet werden³⁰¹.

Bei den zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft vorliegenden Umsätzen handelt es sich i.d.R. um Verpachtungen von Grundstücken und sonstigen Wirtschaftsgütern. Dabei ist die Pacht aufzuteilen, da der auf die Grundstücke entfallende Anteil nach § 4 Nr. 12a UStG umsatzsteuerbefreit ist³⁰². Als Gegenleistung ist bei einer solchen Verpachtung alles zu verstehen, was dem Verpächter zufließt³⁰³, also auch vom Pächter übernommene Aufwendungen, die eigentlich vom Verpächter zu tragen wären, wie beispielsweise Grundsteuer, Versicherungen oder ein Ersatz der AfA³⁰⁴, nicht jedoch laufende Aufwendungen für die Instandhaltung der Pachtgegenstände³⁰⁵. Der Verzicht auf die Umsatzsteuerfreiheit ist möglich, da es sich bei der Betriebsgesellschaft um einen Unternehmer handelt und die Verpachtung im Rahmen des Unternehmens erfolgt³⁰⁶.

Bei der Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften nach dem UStG sind Besitz- und Betriebsunternehmen streng auseinanderzuhalten. Eine Steuerbefreiung bei einem Unternehmen bedingt nicht die Steuerbefreiung beim anderen Unternehmen, so ist

²⁹⁹ vgl. BFH-Beschluß v. 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, S. 63

³⁰⁰ vgl. BFH-Urteil v. 05.09.1968, V 153/65, BStBl II 1969, S. 55

³⁰¹ vgl. BFH-Urteil v. 26.01.1994, III R 39/91, BStBl II 1994, S. 458

³⁰² vgl. RFH-Urteil v. 04.06.1937, V A 389/36, RStBl 1937, S. 999 und BFH-Urteil v. 26.07.1955, V 35/55 U, BStBl III 1955, S. 258

³⁰³ vgl. Kaligin, T. (2001), S. 217

³⁰⁴ vgl. RFH-Urteil v. 16.04.1943, V 39742, RStBl 1943, S. 436

³⁰⁵ vgl. RFH-Urteil v. 05.10.1929, V A 47/29, RStBl 1930, S. 120 und BFH-Urteil v. 26.07.1955, V 35/55 U, BStBl III 1955, S. 258

³⁰⁶ vgl. Fichtelmann, H. (1999a), S. 169

beispielsweise bei der Vermietung eines Grundstücks zum Betreiben eines Altenheims lediglich das Betriebsunternehmen nach § 4 Nr. 16d UStG steuerbefreit³⁰⁷.

7 Zusammenfassung

Das Kennzeichen der Betriebsaufspaltung ist die Aufgliederung eines Unternehmens in ein gewerblich tätiges Betriebsunternehmen und ein lediglich vermögensverwaltendes Besitzunternehmen, das die wesentlichen Betriebsgrundlagen an das Betriebsunternehmen verpachtet. Durch diese enge wirtschaftliche Verflechtung wird die eigentlich nicht gewerbliche Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert. I.d.R. handelt es sich beim Besitzunternehmen um eine Personengesellschaft und beim Betriebsunternehmen um eine Kapitalgesellschaft. Es sind allerdings auch andere Konstellationen denkbar.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist eine sachliche und eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Unter der sachlichen Verflechtung wird dabei die Überlassung mindestens eines Wirtschaftsguts, das für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, verstanden. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine identische Person oder Personengruppe einen beherrschenden Einfluß sowohl auf das Besitzunternehmen als auch auf das Betriebsunternehmen ausübt.

Die große Verbreitung der Betriebsaufspaltung hauptsächlich im Mittelstand läßt sich dadurch erklären, daß steuerrechtliche Vorteile von Personengesellschaften und Einzelunternehmen mit den Haftungsbeschränkungen von Kapitalgesellschaften kombiniert werden können. Allerdings sind viele der steuerlichen Vorteile wie die Tarifbegrenzung des § 32c EStG a.F., die durch die Weiterreichung der Gewinne der Betriebs-GmbH an das Besitzunternehmen zum Zuge kam, oder die Vermeidung einer doppelten Vermögensteuerbelastung, durch den Wegfall der entsprechenden gesetzlichen Regelungen, mittlerweile entfallen. Andererseits hingegen bestehen erhebliche Risiken insbesondere im Zusammenhang mit dem ungewollten Beginn oder der Beendigung einer Betriebsaufspaltung. Nach wie vor kann das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung sicherlich noch Vorteile bringen. Insgesamt gesehen ist sie allerdings mit Risiken verbunden und daher kein ideales Instrument zur Reduzierung der Steuerlast.

³⁰⁷ vgl. BFH-Urteil v. 18.12.1997, X B 133/97, BFH/NV 1998, S. 743

Anlagenverzeichnis

		Seite
Anlage 1	Beispiele der Ausgestaltung einer Betriebsaufspaltung	42
Anlage 2	Fallbeispiele zur Zurechnung von Beteiligungen an der Besitzgesellschaft	43
Anlage 3	1. Beispiel eines Interessenkonflikts bei Vorliegen mehrerer Besitzunternehmen	44
Anlage 4	2. Beispiel eines Interessenkonflikts bei Vorliegen mehrerer Besitzunternehmen	45
Anlage 5	Betriebsaufspaltung bei mehreren Besitzpersonengesellschaften	46
Anlage 6	Betriebsaufspaltung mit Besitzpersonengesellschaft und Einzelbesitzunternehmen	49
Anlage 7	Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unangemessenheit des Pachtzinses – Berechnung des angemessenen Pachtzinses	50
Anlage 8	Steuerbelastung bei einer typischen Betriebsaufspaltung	51

Anlage 1

Beispiele der Ausgestaltung einer Betriebsaufspaltung³⁰⁸

Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen	Vertriebsunternehmen
Besitzpersonenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, Miteigentümergeinschaft)	Betriebskapitalgesellschaft	
Besitzpersonenunternehmen	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebspersonen- unternehmen (Gesellschaft oder Einzelunternehmen)
Besitzkapitalgesellschaft	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
Besitzkapitalgesellschaft	Betriebskapitalgesellschaft	
Besitzkapitalgesellschaft I		
Besitzkapitalgesellschaft II	Betriebspersonengesellschaft	
	Betriebskapitalgesellschaft I	
Besitzpersonenunternehmen	Betriebskapitalgesellschaft II	

³⁰⁸ entnommen aus: Fichtelmann, H. (1999a), S. 4

Anlage 2

Fallbeispiele zur Zurechnung von Beteiligungen an der Besitzgesellschaft³⁰⁹

Beispiel 1:

Die Gesellschafter A, B und C sind zu je 1/3 an der Besitzgesellschaft beteiligt. Gesellschafter der Betriebsgesellschaft (GmbH & Co. KG) sind die X-GmbH zu 70 v.H. und die Ehefrauen A, B und C zu je 10 v.H. An der X-GmbH sind A, B und C mit 25, 25 und 50 v.H. beteiligt.

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung ist zu bejahen, da A, B und C über die GmbH die Kommanditgesellschaft beherrschen. Sie sind jedoch nicht Mitunternehmer der Betriebs-GmbH & Co. KG. Eine Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist nicht vorzunehmen.

Beispiel 2:

Die Gesellschafter A, B und C bilden mit Beteiligungen von je 1/3 die Besitzgesellschaft (BGB-Gesellschaft).

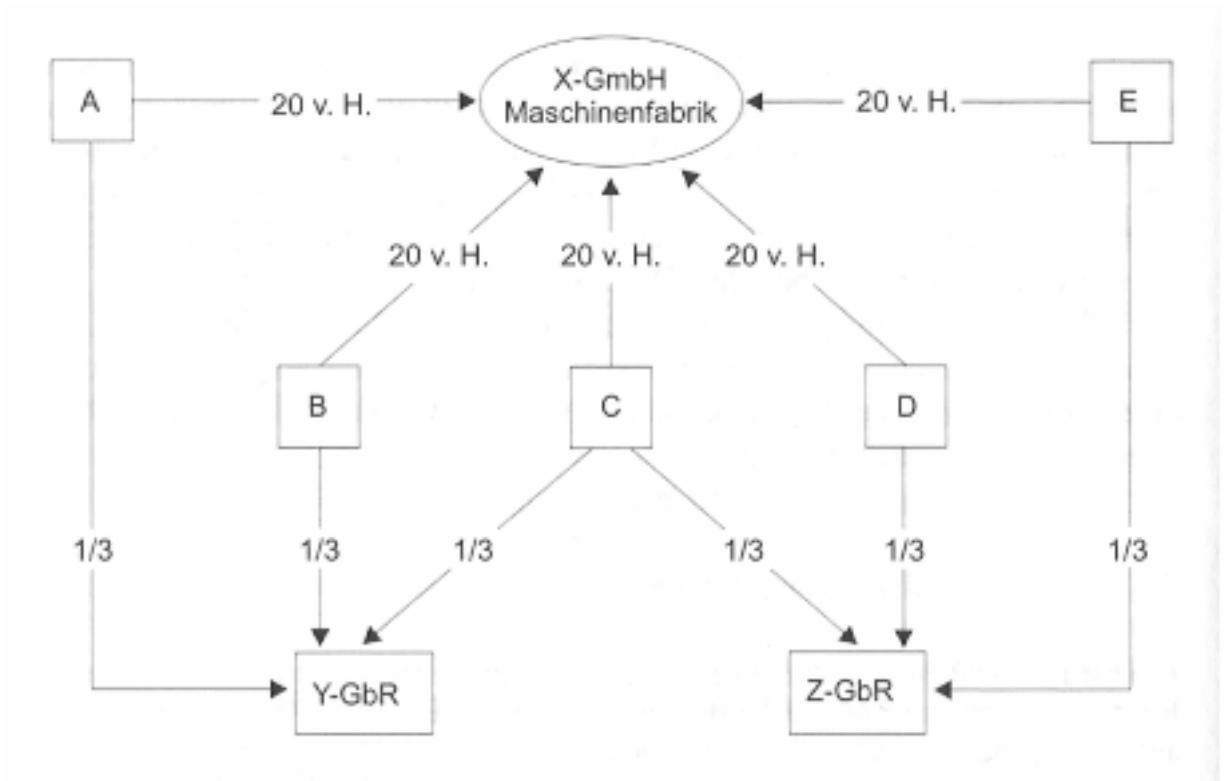
An der Betriebs-GmbH & Co. KG sind beteiligt: A und B als Kommanditisten mit je 30 v.H., D als Kommanditist mit 20 v.H. Die Betriebs-GmbH ist an der KG mit 20 v.H. beteiligt. Deren Gesellschafter sind A und B zu je 50 v.H.

Da A und B Mitunternehmer der Betriebsgesellschaft sind, kommt insoweit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur Anwendung. Die Anteile von A und B am Vermögen der BGB-Gesellschaft sind der Betriebsgesellschaft zuzurechnen, obwohl die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung an sich gegeben sind. C wird nur im Rahmen einer Vermögensverwaltung tätig.

³⁰⁹ entnommen aus: Fichtelmann, H. (1999a), S. 155

Anlage 3

1. Beispiel eines Interessenkonflikts bei Vorliegen mehrerer Besitzunternehmen³¹⁰



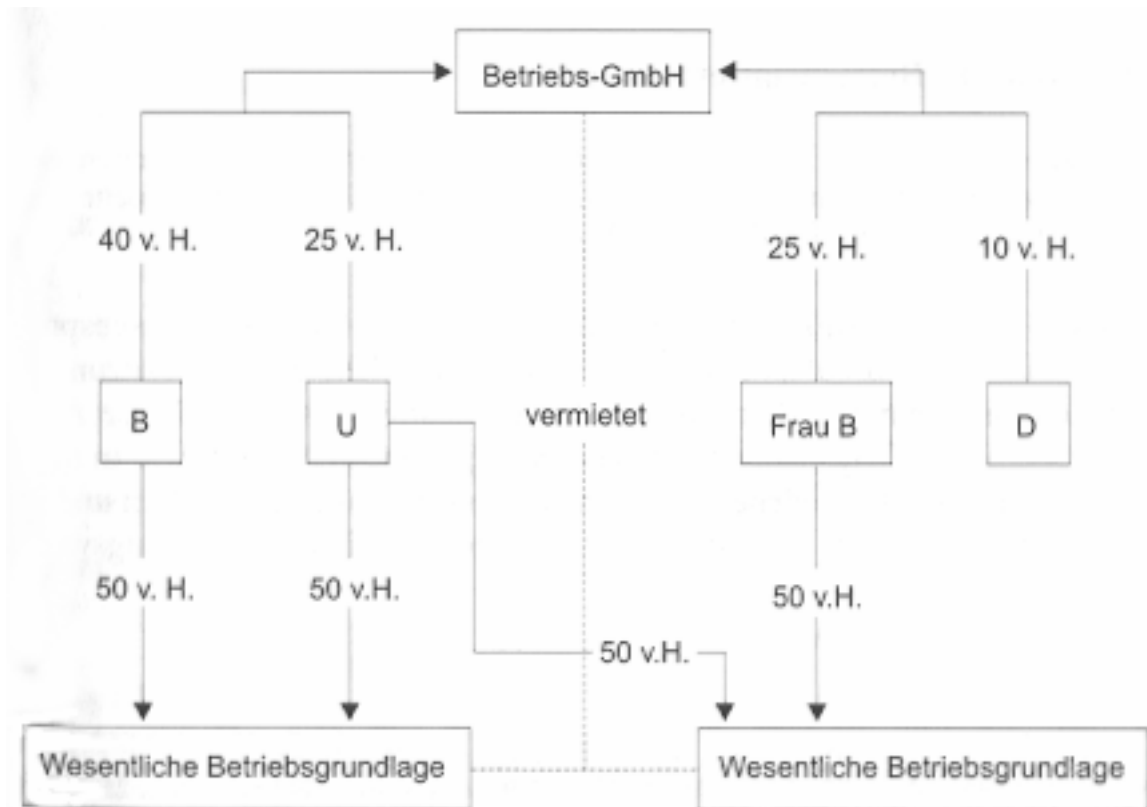
An der X-GmbH sind A, B, C, D und E jeweils mit 20 v.H. beteiligt. Die X-GmbH betreibt eine Maschinenfabrik. 50 v.H. des von ihr genutzten Grundbesitzes hat sie von der Y-GbR und 50 v.H. von der Z-GbR gemietet. An der Y-GbR sind A, B und C jeweils mit $33 \frac{1}{3}$ v.H. und an der Z-GbR C, D und E ebenfalls jeweils mit $33 \frac{1}{3}$ beteiligt.

Eine Betriebsaufspaltung liegt nicht vor, da nicht vorauszusehen ist, ob C im Konfliktfall der Personengruppe A/B/C oder der Personengruppe C/D/E seine Stimme geben wird.

³¹⁰ entnommen aus: Söffing, G. (2001), S. 156

Anlage 4

2. Beispiel eines Interessenkonflikts bei Vorliegen mehrerer Besitzunternehmen³¹¹



An einer Betriebs-GmbH (X-GmbH) sind B (40 v.H.), Frau B (25 v.H.), U (25 v.H.) und D (10 v.H.) beteiligt. Das Unternehmen der X-GmbH wird in zwei Grundstücken betrieben. Eines davon gehört B und U je zur Hälfte. Das andere Grundstück gehört einer GbR, an der Frau B und U je zur Hälfte beteiligt sind.

Eine Betriebsaufspaltung liegt nicht vor, da die Personengruppe Frau B/U, welche die GbR beherrscht, in der X-GmbH ihren Betätigungswillen nicht durchsetzen kann, da sie dort nur zu 50 v.H. beteiligt ist. Daß die Personengruppe B/U an der GmbH mit 65 v.H. beteiligt ist, ist dabei unerheblich, da B nicht zu der die GbR beherrschenden Gruppe gehört³¹².

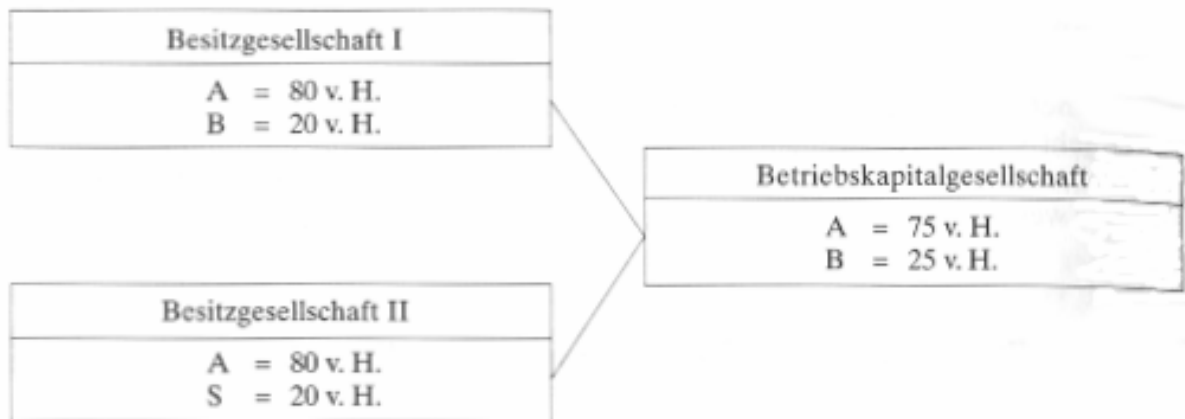
³¹¹ entnommen aus: Söffing, G. (2001), S. 159

³¹² vgl. BFH-Urteil v. 07.11.1985, IV R 65/83, BStBl II 1986, S. 364

Anlage 5

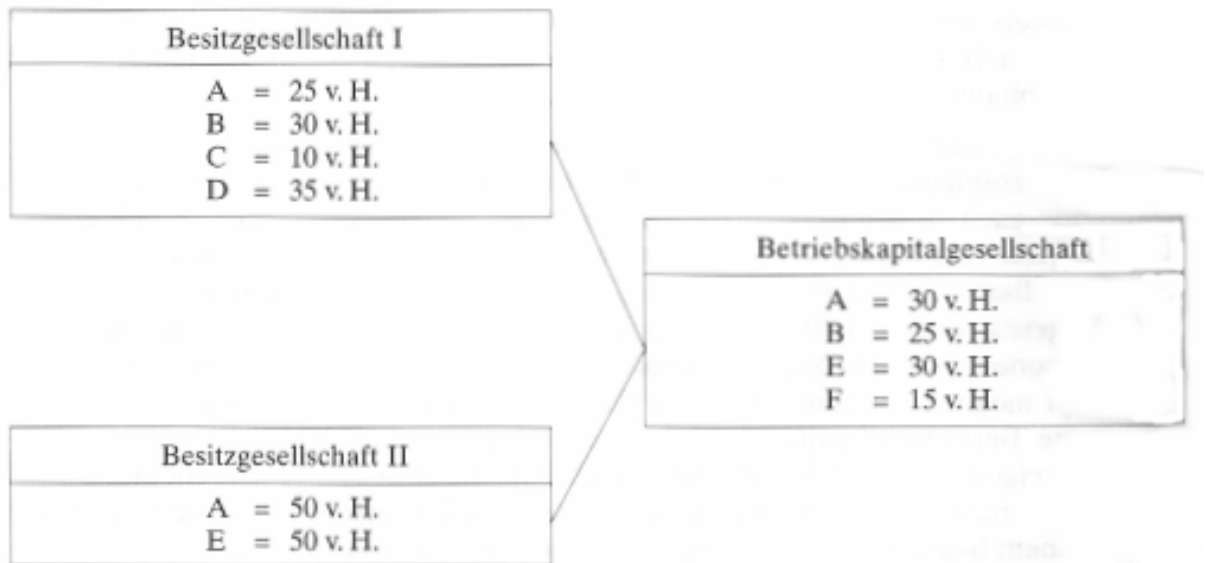
Betriebsaufspaltung bei mehreren Besitzpersonengesellschaften³¹³

Beispiel I:

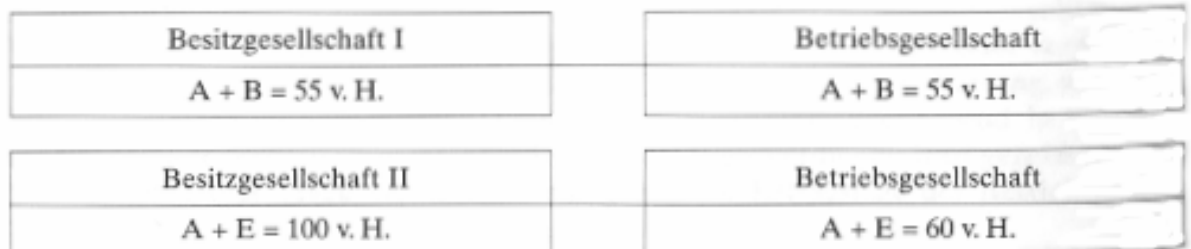


A kann seinen Willen in der Betriebskapitalgesellschaft durchsetzen. Das gilt sowohl für die Besitzgesellschaft I als auch für die Besitzgesellschaft II. Bei gegebener Verflechtung ist daher für beide Besitzgesellschaften die Betriebsaufspaltung zu bejahen.

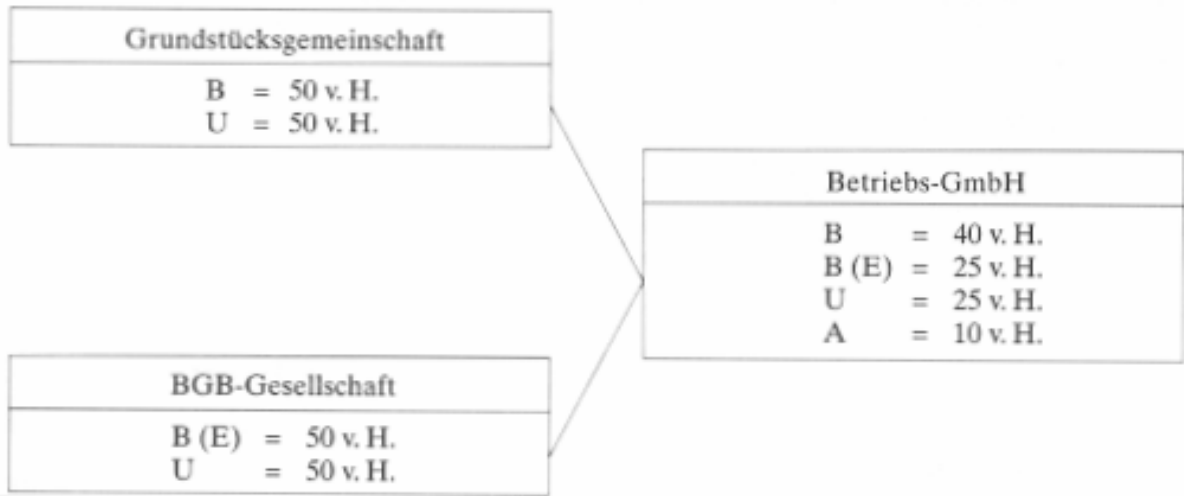
³¹³ entnommen aus: Fichtelmann, H. (1999a), S. 121-123

Beispiel 2:

Für sich betrachtet erfüllt sowohl die Besitzgesellschaft I als auch die Besitzgesellschaft II die Voraussetzungen der personellen Verflechtung.



Die Durchsetzbarkeit des Willens sowohl der einen als auch der anderen Besitzgesellschaft in der Betriebskapitalgesellschaft reicht aus, um für beide Besitzgesellschaften die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung zu bejahen.

Beispiel 3

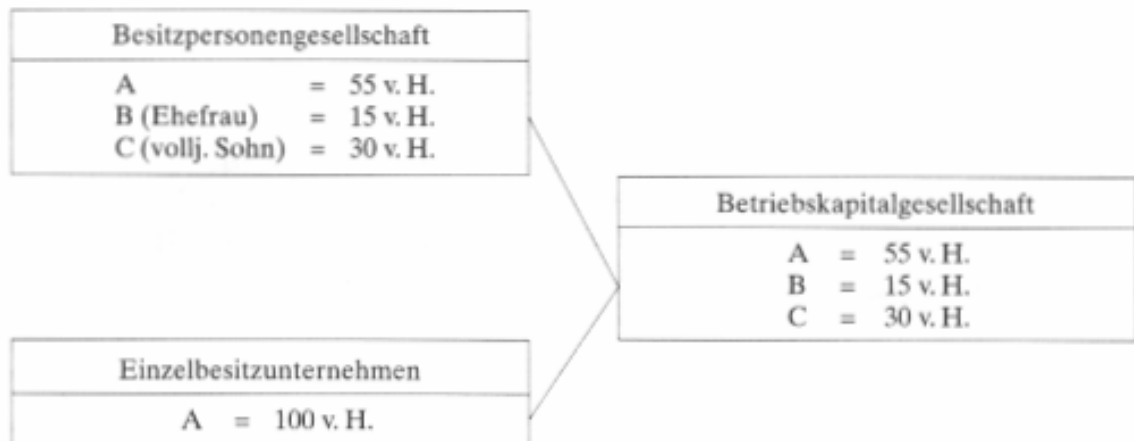
Eine Betriebsaufspaltung wird von der Rechtsprechung für die Grundstücksgemeinschaft bejaht, da B und U mit 65 v.H. an der Betriebs-GmbH beteiligt sind. Für die BGB-Gesellschaft wird die Betriebsaufspaltung verneint, da deren Gesellschafter lediglich mit 50 v.H. an der Betriebs-GmbH beteiligt sind³¹⁴

³¹⁴ vgl. BFH-Urteil v. 07.11.1985, IV R 65/83, BStBl II 1986, S. 364

Anlage 6

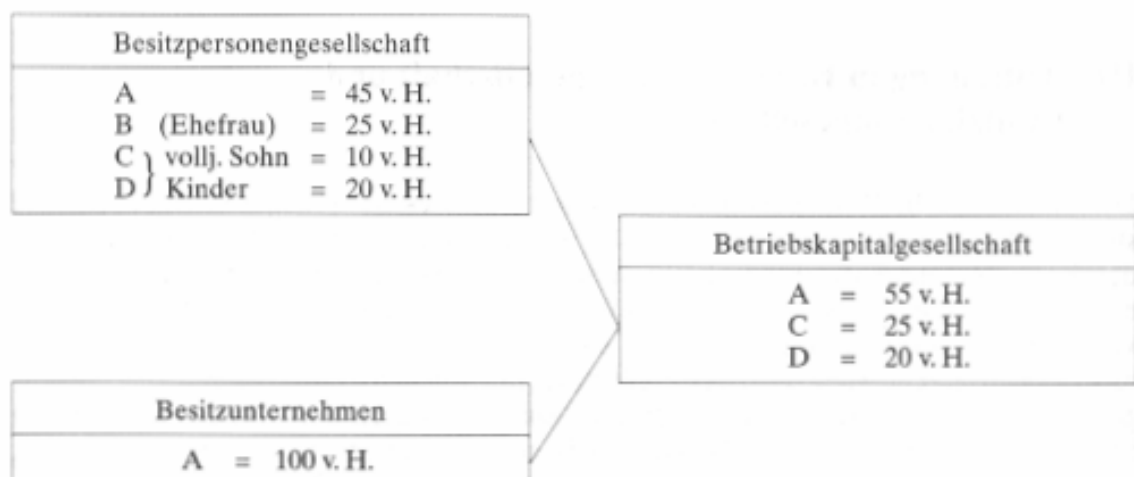
Betriebsaufspaltung mit Besitzpersonengesellschaft und Einzelbesitzunternehmen³¹⁵

Beispiel 1:



Betriebsaufspaltung ist für beide Besitzunternehmen zu bejahen.

Beispiel 2:



Betriebsaufspaltung ist für beide Besitzunternehmen zu bejahen.

³¹⁵ entnommen aus: Fichtelmann, H. (1999a), S. 124

Anlage 7

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unangemessenheit des Pachtzinses – Berechnung des angemessenen Pachtzinses³¹⁶

1. Stufe:

Durchschnittlicher Gewinn der letzten Jahre

davon sind abzuziehen: Vereinbarter Pachtzins
 Angemessener Unternehmerlohn (da der Unternehmer einen Gewinn erzielen will, der den kalkulatorischen Unternehmerlohn übersteigt),

zuzurechnen sind: Aufwendungen, die unter Berücksichtigung des Pachtvertrages nicht den Pächter, sondern den Verpächter treffen (AfA, Zinsen u.ä.)

Ergibt sich nach dieser Berechnung ein Betrag, der eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Stammkapitals und eine Vergütung für das auf dem nicht eingezahlten Stammkapital lastenden Risiko erreicht oder übersteigt, so fehlt es nach Ansicht des BFH am ersten Anschein einer verdeckten Gewinnausschüttung.

2. Stufe:

Die Renditeerwartungen der Besitzgesellschaft können nunmehr in der zweiten Stufe der Prüfung insofern eine Rolle spielen, als die Betriebsgesellschaft als Pächterin eine Schmälerung ihres Gewinns durch Erhöhung des Pachtzinses hinnehmen wird, wenn sonst für die Verpächterin keine Pachteinahmen in zumutbarer Höhe verbleiben, die Betriebskapitalgesellschaft aber darauf angewiesen ist, den Betrieb zu pachten. Der Verpächter könne eine Abschreibungsvergütung und eine angemessene Verzinsung erwarten.

3. Stufe:

Verbleibt nach Berücksichtigung der Renditeerwartungen der Besitzgesellschaft (angemessene Pacht) noch ein Gewinn, so wird dieser in der GmbH verbleiben müssen. Zahlungen an die Besitzgesellschaft, die über eine angemessene Rendite hinausgehen, wird man im allgemeinen als verdeckte Gewinnausschüttung ansehen müssen.

³¹⁶ entnommen aus: Fichtelmann, H. (1999a), S. 144

Anlage 8

Steuerbelastung bei einer typischen Betriebsaufspaltung³¹⁷

Text	Gewerbesteuer-Hebesatz 450 v. H.			
	1	2	3	4
	Personenunter- nehmen	KapGes	Betriebsauf- spaltung	KapGes
unterstelltes Ausschüttungsverhalten	irrelevant	Thesaurierung	Thesaurierung	Ausschüttung in Höhe Gewinn Besitzunter- nehmen
Gewinn vor Vergütung, Grundstücksaufwand und Steuern	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000
Tätigkeitsvergütung 300 000 Euro	0	300 000	300 000	300 000
Aufwand für Grundstück	163 000	163 000	303 000	163 000
Gewerbesteuer	1 337 000 227 939	1 037 000 190 469	897 000 164 755	1 037 000 190 469
Körperschaftsteuer (25 v. H.) Solidarititätszuschlag (5,5 v. H.)	1 109 061 0 0	846 531 211 633 11 640	732 245 183 061 10 068	846 531 211 633 11 640
ausschüttungsfähiger Gewinn	1 109 061	623 258	539 116	623 258
Ausschüttung Tätigkeitsvergütung Gewinn aus Grundstücks- überlassung nach GewSt.	- 0 0	0 300 000 0	0 300 000 131 918	91 450 300 000 0
Tätigkeitsvergütung/Gewinn Grundstücksüberlassung Einkommensteuer auf Gewinnauskehrung (48,5 v. H.) Solidarititätszuschlag auf ESt. ./ GewSt.-Anrechnung ESt. auf Tätigkeitsvergütung/ Vermietung (48,5 v. H.) Solidarititätszuschlag darauf (5,5 v. H.)	1 109 061 537 895 24 570 0 0	300 000 145 500 8 003	431 918 0 0 209 480 11 332	391 450 22 177 1 220 145 500 8 003
Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG	546 596 91 176	0	211 106 3 450	
verfügbarer Gewinn + Tätig- keitsvergütung nach Steuern	637 772	146 497	214 556	214 550
thesaurierter Gewinn nach Steuern		623 258	539 116	531 808
Gesamtsteuerbelastung bei 48,5 v. H. ESt.-Satz	<u>699 228</u>	<u>567 244</u>	<u>575 247</u>	<u>590 641</u>

³¹⁷ entnommen aus: Carlé, D. (2003), S. 120

Literaturverzeichnis

Bücher, Monographien und Kommentare:

- Ballreich, H. (2002) Fallkommentar zum Umwandlungsrecht,
2., wesentlich erweiterte Auflage, Neuwied 2002
- Bauschatz, P. (2003) o. T., in: Die Betriebsaufspaltung (Hrsg.: Carlé, D.),
Köln 2003
- Brandmüller, G. (1997) Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und
Steuerrecht,
7., neu bearbeitete Auflage, Heidelberg 1997
- Carlé, D. (2003) Die Betriebsaufspaltung, Köln 2003
- Carlé, T. (2003) o. T., in: Die Betriebsaufspaltung (Hrsg.: Carlé, D.),
Köln 2003
- Hörtnagl, R. (2001) § 123 UmwG, in: Umwandelungsgesetz,
Umwandlungssteuergesetz (Hrsg.: Schmitt, J. /
Hörtnagl, R. / Stratz, R.),
3., völlig neubearbeitete Auflage, München 2001
- Eikmeier, F. (1995) Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung unter
dem Blickwinkel des § 42 AO 1977, Europäische
Hochschulschriften, Reihe II Rechtswissenschaft,
Band 1790, Frankfurt am Main 1995
- Fichtelmann, H. (1999a) Betriebsaufspaltung im Steuerrecht,
10., neu bearbeitete Auflage, Heidelberg 1999

- Glanegger, P. / Güroff, G.
(Hrsg.) (2002) Gewerbesteuerengesetz Kommentar,
5., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2002
- Güroff, G. (2002a) § 2 GewStG, in: Gewerbesteuerengesetz
Kommentar (Hrsg.: Glanegger, P. / Güroff, G.),
5., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2002
- Güroff, G. (2002b) § 10a GewStG, in: Gewerbesteuerengesetz
Kommentar (Hrsg.: Glanegger, P. / Güroff, G.),
5., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2002
- Kaligin, T. (2001) Die Betriebsaufspaltung, Grundlagen und Praxis
des Steuerrechts, Band 22,
4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage,
Bielefeld 2001
- Kirchhof, P. (Hrsg.) (2003) EStG KompaktKommentar,
3., neu bearbeitete Auflage, Heidelberg 2003
- Knoppe, H. (1985) Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung,
7., neu bearbeitete und erweiterte Auflage,
Düsseldorf 1985
- Küting, K. / Wöhe, G. (Hrsg.) (1998) Die spaltung von Kapitalgesellschaften im
Umwandlungs(steuer)recht, Schriften zur Bilanz-
und Steuerlehre, Band 27, Stuttgart 1998
- Reiß, W. (2003) § 15 EStG, in: EStG KompaktKommentar
(Hrsg.: Kirchhof, P.),
3., neu bearbeitete Auflage, Heidelberg 2003
- Schmidt, L. (Hrsg.) (2003) Einkommensteuergesetz Kommentar,
22., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003

- Schmidt, L. (2003) § 15 EStG, in: Einkommensteuergesetz
Kommentar (Hrsg.: Schmidt, L.),
22., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003
- Schmitt / Hörtnagl / Stratz
(Hrsg.) (2001) Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
3., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003
- Schwedhelm, R. (2003) § 8 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz
Kommentar (Hrsg.: Streck, M.),
6., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003
- Söffing, G. (2001) Die Betriebsaufspaltung,
2. Auflage, Herne / Berlin 2001
- Streck, M. (Hrsg.) (2003) Körperschaftsteuergesetz Kommentar,
6., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003
- Streck, M. (2003) § 4 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz
Kommentar (Hrsg.: Streck, M.),
6., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003
- Wacker, R. (2003) § 16 EStG, in: Einkommensteuergesetz
Kommentar (Hrsg.: Schmidt, L.),
22., völlig neu bearbeitete Auflage, München 2003
- Wegener, W. (1998) Die Spaltung von Kapitalgesellschaften im
Umwandlungs(steu)recht, Schriften zur Bilanz-
und Steuerlehre, Band 27 (Hrsg.: Küting, K. /
Wöhe, G.), Stuttgart 1998

Zeitschriften:

- Diers, F. (1992) Rückabwicklung einer Betriebsaufspaltung,
in: GmbHR, 83. Jg. (1992), S. 90
- Hermanns, T. (1999) Einstimmigkeitsabrede und Betriebsaufspaltung,
in: GmbHR, 90. Jg. (1999), S. 472
- Fichtelmann, H. (1991) Beendigung der Betriebsaufspaltung durch
Konkurs der Betriebsgesellschaft,
in: DStZ, 56. Jg. (1991), S. 257
- Fichtelmann, H. (1999b) Gestaltungsmöglichkeiten bei Überlassung von
Wirtschaftsgütern an Dritte und bei fehlender
Personenidentität im Rahmen einer
Betriebsaufspaltung, in: INF, o. Jg. (1999), S. 76
- Gschwendtner, H. (2000) Betriebsaufspaltung: Personelle Verflechtung bei
Gesamtgeschäftsführung, faktische Beherrschung,
in: DStR, 38. Jg. (2000), S. 1136
- Kempermann, M. (2003) Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsaufspaltung
in: NWB, o. Jg., Heft 29/2003, S. 2241
- Kiesel, L. (2001) Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung in
der Beratungspraxis,
in: DStR, 39. Jg. (2001), S. 520
- Schallmoser, U. (1997) Flugzeuge, Betriebsaufspaltung und Liebhaberei,
in: DStR, 35. Jg. (1995), S. 49
- Strahl, M. (1998) Besteuerung der mitunternehmerischen
Betriebsaufspaltung,
in: KÖSDI, 31. Jg. (1998), S. 11535

Gerichtsurteile:

BVerfG-Beschluß v. 12.03.1985, 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83,	BStBl II 1985, S. 475
RFH-Urteil v. 05.10.1929, V A 47/29,	RStBl 1930, S. 120
RFH-Urteil v. 04.06.1937, V A 389/36,	RStBl 1937, S. 999
RFH-Urteil v. 26.10.1938, VI 501/38,	RStBl 1939, S. 282
RFH-Urteil v. 01.07.1942, VI 96/42,	RStBl 1942, S. 1081
RFH-Urteil v. 16.04.1943, V 39742,	RStBl 1943, S. 436
BFH-Urteil v. 26.07.1955, V 35/55 U,	BStBl III 1955, S. 258
BFH-Urteil v. 24.03.1959, I 205/57 U,	BStBl III 1959, S. 289
BFH-Urteil v. 03.11.1959, I 217/58 U,	BStBl III 1960, S. 50
BFH-Urteil v. 08.11.1960, I 131/59,	BStBl III 1960, S. 513
BFH-Urteil v. 08.11.1960, 131/59 S,	BStBl III 1960, S. 513
BFH-Urteil v. 09.03.1962, I 123/60 U,	BStBl III 1962, S. 199
BFH-Urteil v. 13.11.1963, GrS 1/63 S,	BStBl III 1964, S. 124
BFH-Urteil v. 30.11.1965, I 70/60 S,	BStBl III 1966, S. 51
BFH-Urteil v. 21.12.1965, IV 228/64 S,	BStBl III 1966, S. 147
BFH-Urteil v. 13.01.1966, IV 76/63,	BStBl III 1966, S. 168
BFH-Urteil v. 13.07.1967, VI R 185/66,	BStBl III 1967, S. 674
BFH-Urteil v. 16.11.1967, IV R 8/67,	BStBl II 1968, S. 78
BFH-Urteil v. 23.11.1967, IV 83/63,	BStBl II 1968, S. 123
BFH-Urteil v. 29.05.1968, I 187/65,	BStBl II 1968, S. 722
BFH-Urteil v. 25.07.1968, IV R 261/66,	BStBl II 1968, S. 677
BFH-Urteil v. 05.09.1968, V 153/65,	BStBl II 1969, S. 55
BFH-Urteil v. 29.11.1968, VI R 183/66,	BStBl II 1969, S. 233
BFH-Urteil v. 24.06.1969, I 201/64,	BStBl II 1970, S. 17
BFH-Urteil v. 30.07.1969, I R 21/67,	BStBl II 1969, S. 629
BFH-Urteil v. 19.02.1970, I R 24/67,	BStBl II 1970, S. 442
BFH-Urteil v. 09.07.1970, IV R 16/69,	BStBl II 1970, S. 722
BFH-Urteil v. 24.09.1970, I R 21/70,	BStBl II 1970, S. 871
BFH-Urteil v. 24.02.1971, I R 174/69,	BStBl II 1971, S. 338

- BFH-Beschluß v. 08.11.1971, GrS 2/71,
 BFH-Urteil v. 08.06.1972, IV R 129/66,
 BFH-Urteil v. 02.08.1972, IV 87/65,
 BFH-Urteil v. 03.08.1972, IV R 235/67,
 BFH-Urteil v. 20.09.1973, IV R 41/69,
 BFH-Urteil v. 12.12.1973, I R 122/72,
 BFH-Urteil v. 29.05.1974, VIII R 57/70,
 BFH-Urteil v. 09.10.1974, I R 23/73,
 BFH-Urteil v. 29.10.1974, I R 83/73,
 BFH-Urteil v. 11.12.1974, I R 260/72,
 BFH-Urteil v. 15.05.1975, IV R 89/73,
 BFH-Urteil v. 26.06.1975, IV R 59/73,
 BFH-Urteil v. 26.06.1975, IV R 122/71,
 BFH-Urteil v. 17.12.1975, I R 29/74,
 BFH-Urteil v. 05.05.1976, I R 166/74,
 BFH-Urteil v. 05.10.1976, VIII R 87/72,
 BFH-Urteil v. 21.10.1976, IV R 71/73,
 BFH-Urteil v. 09.12.1976, IV R 47/72,
 BFH-Urteil v. 27.04.1977, I R 214/75,
 BFH-Urteil v. 28.04.1977, IV R 165/76,
 BFH-Urteil v. 04.05.1977, I R 11/75,
 BFH-Urteil v. 22.06.1977, I R 50/75,
 BFH-Urteil v. 13.10.1977, IV R 174/74,
 BFH-Urteil v. 26.01.1978, IV R 160/73,
 BFH-Urteil v. 12.04.1978, I R 136/77,
 BFH-Urteil v. 26.07.1978, I R 138/76,
 BFH-Urteil v. 14.12.1978, IV R 106/75,
 BFH-Urteil v. 18.01.1979, IV R 194/74,
 BFH-Urteil v. 18.07.1979, I R 199/75,
 BFH-Urteil v. 01.08.1979, I R 111/78,
 BFH-Urteil v. 21.01.1980, I R 12/77,
 BFH-Urteil v. 24.04.1980, IV R 68/77,
 BFH-Urteil v. 06.11.1980, IV R 5/77,
 BFH-Urteil v. 26.11.1980, I R 52/77,
 BFH-Urteil v. 22.01.1981, IV R 160/76,
 BStBl II 1972, S. 63
 BStBl II 1972, S. 784
 BStBl II 1972, S. 796
 BStBl II 1972, S. 799
 BStBl II 1973, S. 869
 BStBl II 1974, S. 208
 BStBl II 1974, S. 613
 BStBl II 1975, S. 44
 BStBl II 1975, S. 366
 BStBl II 1973, S. 869
 BStBl II 1975, S. 781
 BStBl II 1975, S. 700
 BStBl II 1975, S. 885
 BStBl II 1976, S. 224
 BStBl II 1976, S. 717
 BStBl II 1977, S. 45
 BStBl II 1977, S. 150
 BStBl II 1977, S. 155
 BStBl II 1977, S. 776
 BStBl II 1977, S. 666
 BStBl II 1977, S. 679
 BStBl II 1977, S. 778
 BStBl II 1978, S. 73
 BStBl III 1978, S. 299
 BStBl II 1978, S. 494
 BStBl II 1978, S. 659
 BStBl II 1979, S. 300
 BStBl II 1979, S. 266
 BStBl II 1979, S. 750
 BStBl II 1980, S. 77
 BStBl II 1980, S. 304
 BStBl II 1980, S. 658
 BStBl II 1981, S. 307
 BStBl II 1981, S. 181
 BStBl II 1981, S. 427

- BFH-Urteil v. 23.07.1981, IV R 103/78,
 BFH-Urteil v. 28.01.1982, IV R 100/78,
 BFH-Urteil v. 16.06.1982, I R 118/80,
 BFH-Urteil v. 28.07.1982, I R 196/79,
 BFH-Urteil v. 12.01.1983, IV R 177/80,
 BFH-Urteil v. 19.01.1983, I R 84/79,
 BFH-Urteil v. 02.11.1983, VIII R 133/82,
 BFH-Urteil v. 09.11.1983, I R 174/79,
 BFH-Urteil v. 22.11.1983, I S 2/81,
 BFH-Urteil v. 22.11.1983, VIII R 133/82,
 BFH-Urteil v. 13.12.1983, VII R 124/83,
 BFH-Urteil v. 13.12.1983, VIII R 90/81,
 BFH-Urteil v. 11.04.1984, I R 175/79,
 BFH-Urteil v. 24.05.1984, VIII R 90/81,
 BFH-Urteil v. 03.10.1984, I R 119/81,
 BFH-Urteil v. 25.04.1985, IV R 36/82,
 BFH-Urteil v. 30.07.1985, VIII R 263/81,
 BFH-Urteil v. 07.11.1985, IV R 65/83,
 BFH-Urteil v. 12.11.1985, VIII R 240/81,
 BFH-Urteil v. 23.04.1986, I R 178/82,
 BFH-Urteil v. 06.05.1986, VIII R 160/85,
 BFH-Urteil v. 09.09.1986, VIII R 198/84,
 BFH-Urteil v. 22.10.1986, I R 180/82,
 BFH-Urteil v. 29.10.1986, II R 226/82,
 BFH-Urteil v. 29.04.1987, I R 192/82,
 BFH-Beschluß v. 26.10.1987, GrS 2/86,
 BFH-Urteil v. 29.10.1987, VIII R 5/87,
 BFH-Urteil v. 15.12.1988, IV R 36/84,
 BFH-Urteil v. 26.01.1989, IV R 151/86,
 BFH-Urteil v. 08.03.1989, X R 9/86,
 BFH-Urteil v. 28.06.1989, II R 242/83,
 BFH-Urteil v. 06.07.1989, IV R 62/86,
 BFH-Urteil v. 24.08.1989, IV R 135/86,
 BFH-Urteil v. 22.08.1990, I R 66/88,
 BFH-Urteil v. 05.09.1990, X R 20/89,
 BStBl II 1982, S. 60
 BStBl II 1982, S. 479
 BStBl II 1982, S. 662
 BStBl II 1983, S. 77
 BStBl II 1983, S. 425
 BStBl II 1983, S. 412
 BFHE 140, S. 69
 BStBl II 1984, S. 212
 BStBl II 1984, S. 212
 BFHE, Band 140, S. 69
 BStBl II 1984, S. 339
 BStBl II 1984, S. 474
 BStBl II 1984, S. 535
 BStBl II 1984, S. 747
 BStBl II 1985, S. 245
 BStBl II 1985, S. 622
 BStBl II 1986, S. 359
 BStBl II 1986, S. 364
 BStBl II 1986, S. 296
 BStBl II 1986, S. 880
 BStBl II 1986, S. 838
 BStBl II 1987, S. 28
 BStBl II 1987, S. 117
 BStBl II 1987, S. 99
 BStBl II 1987, S. 797
 BStBl II 1988, S. 348
 BStBl II 1989, S. 96
 BStBl II 1989, S. 363
 BStBl II 1989, S. 455
 BStBl II 1989, S. 714
 BStBl II 1989, S. 824
 BStBl II 1989, S. 890
 BStBl II 1989, S. 1014
 BStBl II 1991, S. 249
 BStBl II 1991, S. 25

- BFH-Urteil v. 19.02.1991, VIII R 16/87,
 BFH-Urteil v. 12.04.1991, III R 39/86,
 BFH-Urteil v. 16.04.1991, VIII R 63/87,
 BFH-Urteil v. 06.11.1991, XI R 12/87,
 BFH-Urteil v. 03.12.1991, VIII R 88/87,
 BFH-Urteil v. 10.12.1991, VIII R 71/87,
 BFH-Urteil v. 27.08.1992, IV R 13/91,
 BFH-Urteil v. 04.11.1992, XI R 1/92,
 BFH-Urteil v. 04.11.1992, X R 13/91,
 BFH-Urteil v. 26.11.1992, IV R 15/91,
 BFH-Urteil v. 26.03.1993, III S 42/92,
 BFH-Urteil v. 26.05.1993, X R 78/91,
 BFH-Urteil v. 28.07.1993, I R 35/92, I R 36/92,
 BFH-Urteil v. 22.09.1993, X R 37/91,
 BFH-Urteil v. 26.01.1994, III R 39/91,
 BFH-Urteil v. 03.02.1994, III R 23/89,
 BFH-Urteil v. 16.09.1994, III R 45/92,
 BFH-Urteil v. 11.11.1994, IV R 15/93,
 BFH-Urteil v. 01.02.1995, XI S 19/94,
 BFH-Urteil v. 26.07.1995, I B 184/94,
 BFH-Urteil v. 28.09.1995, IV R 34/93,
 BFH-Urteil v. 24.01.1996, I R 41/95,
 BFH-Urteil v. 23.04.1996, VIII R 13/95,
 BFH-Urteil v. 25.06.1996, VIII R 28/94,
 BFH-Urteil v. 10.07.1996, I R 132/94,
 BFH-Urteil v. 21.08.1996, X R 25/93,
 BFH-Urteil v. 05.12.1996, IV R 83/95,
 BFH-Urteil v. 06.03.1997, XI R 2/96,
 BFH-Urteil v. 10.04.1997, IV R 73/94,
 BFH-Urteil v. 29.10.1997, I R 52/97,
 BFH-Urteil v. 18.12.1997, X B 133/97,
 BFH-Urteil v. 15.01.1998, IV R 8/97,
 BFH-Urteil v. 26.02.1998, III R 59/97,
 BFH-Urteil v. 13.10.1998, VIII R 46/95,
 BFH-Urteil v. 24.11.1998, VIII R 30/97,
 BStBl II 1991, S. 569
 BStBl II 1191, S. 773
 BStBl II 1991, S. 832
 BStBl II 1992, S. 415
 BStBl II 1993, S. 89
 BFH/NV 1992, S. 551
 BStBl II 1993, S. 134
 BStBl II 1993, S. 245
 BFH/NV 1993, S. 454
 BStBl II 1993, S. 876
 BStBl II 1993, S. 723
 BStBl II 1993, S. 718
 BStBl II 1994, S. 46
 BStBl II 1994, S. 172
 BStBl II 1994, S. 458
 BStBl II 1994, S. 709
 BStBl II 1995, S. 75
 BStBl II 1995, S. 452
 BFH/NV 1995, S. 676
 BFH/NV 1996, S.257
 BFH/NV 1996, S. 314
 BStBl II 1997, S. 440
 BStBl II 1998, S. 325
 BStBl II 1997, S. 202
 BStBl II 1997, S. 226
 BStBl II 1997, S. 44
 BStBl II 1997, S. 287
 BStBl II 1997, S. 460
 BStBl II 1997, S. 569
 BFHE, Band 184, S. 487
 BFH/NV 1998, S. 743
 BStBl II 1998, S. 478
 BFH/NV 1998, S. 1258
 BStBl II 1999, S. 357
 BFH/NV 1999, S. 771

- BFH-Urteil v. 15.12.1998, VIII R 77/93,
 BFH-Urteil v. 21.01.1999, IV R 96/96,
 BFH-Urteil v. 10.06.1999, IV R 21/98,
 BFH-Beschluß v. 22.09.1999, X B 47/99,
 BFH-Urteil v. 02.02.2000, XI R 8/99,
 BFH-Urteil v. 24.02.2000, IV R 62/98,
 BFH-Urteil v. 15.03.2000, VIII R 82/98,
 BFH-Urteil v. 14.09.2000, III R 47/98,
 BFH-Urteil v. 19.10.2000, IV R 73/99,
 BFH-Urteil v. 31.10.2000, VIII R 19/94,
 BFH-Urteil v. 22.01.2002, VIII R 36/82,
 BFH-Urteil v. 17.04.2002, X R 8/00,
- FG Berlin, Urteil v. 30.11.1977,
 FG München, Urteil v. 11.04.1978,
 Hessisches FG, Urteil v. 29.01.1980,
 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.11.1996,
 FG Münster, Urteil v. 12.09.1997,
 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 28.10.1987,
 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 13.04.1989,
 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.10.1993,
 FG Münster, Urteil v. 17.06.1994,
 FG Münster, Urteil v. 31.08.1998,
 FG München, Beschluß v. 12.09.2000,
- BGH-Urteil v. 07.11.1994, II ZR 270/93,
- LG Hagen, Urteil v. 01.12.1995,
- BStBl II 1999, S. 168
 BStBl II 2002, S. 771
 BStBl II 1999, S. 715
 BFH/NV 2000, S. 559
 BStBl II 2000, S. 1135
 BStBl II 2000, S. 417
 BStBl II 2002, S. 774
 BStBl II 2000, S. 255
 BStBl II 2001, S. 335
 BFH/NV 2001, S. 447
 BFH/NV 2002, S. 906
 BStBl II 2002, S. 527
- EFG 1978, S. 399
 EFG 1978, S. 455
 EFG 1980, S. 389
 EFG 1997, S. 532
 EFG 1998, S. 96
 EFG 1988, S. 164
 EFG 1989, S. 505
 EFG 1994, S. 419
 EFG 1994, S. 1069
 GmbHR 1998, S. 1245
 EFG 2001, S. 36
- BB 1995, S. 115
- GmbHR 1995, S. 127

Verwaltungsanweisungen:

- BMF-Schreiben v. 29.03.1985, IV B 1 – S 2253 – 49/85, BStBl I 1985, S. 121
BMF-Schreiben v. 10.11.1985, IV B 2 – S 1900 – 25/85, BStBl I 1985, S. 683
BMF-Schreiben v. 23.01.1989, IV B 2 – S 2241 – 1/89, BStBl I 1989, S. 39
BMF-Schreiben v. 17.10.1994, IV B 2 – S 2242 – 47/94, BStBl I 1994, S. 771
BMF-Schreiben v. 19.12.1994, IV B 7 – S 1978 – 101/94, BStBl I 1995, S. 42
BMF-Schreiben v. 28.04.1998, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl I 1998, S. 583
BMF-Schreiben v. 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, S. 1028
BMF-Schreiben v. 28.04.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, S. 292

Ehrenwörtliche Erklärung

„Ich erkläre ehrenwörtlich,

1. daß ich meine Diplomarbeit ohne fremde Hilfe angefertigt habe;
2. daß ich die Übernahme wörtlicher Zitate aus der Literatur sowie die Verwendung der Gedanken anderer Autoren an den entsprechenden Stellen innerhalb der Arbeit gekennzeichnet habe;
3. daß ich meine Diplomarbeit bei keiner anderen Prüfung vorgelegt habe.

Ich bin mir bewußt, daß eine falsche Erklärung rechtliche Folgen haben wird.“

(Ort, Datum)

(Unterschrift)