

# Das Einkommensteuerrecht (ESt) • Kombination

Kombipaket aus Loseblatt-Kommentar und CD-ROM-Ausgabe

VON

Dr. Eberhard Littmann, Dr. Horst Bitz, Hartmut Pust

Grundwerk mit 106. Ergänzungslieferung

Schäffer-Poeschel Stuttgart

Verlag C.H. Beck im Internet:  
[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 8202 0461 2

## § 15

### 3. Steuerliche Vor- u Nachteile

- 312** Die steuerlichen Folgen der **echten** (wegen der Begriffe echt u unecht s Rn 302, zu (1) u (2)) **Betriebsaufspaltung im Vergleich zum Einheitsunternehmen** (100% PersGes o 100% KapGes) sind zT vorteilhaft (aber weniger seit dem Wegfall von VSt u GewkapSt), zT nachteilig.

Bei der **unechten Betriebsaufspaltung** überwiegen die Nachteile, da beim Besitzunternehmen aus Überschusseinkünften und PV (ohne Versteuerung stiller Reserven in den WG) Gewinneinkünfte und BV werden; allerdings sind erbschaftsteuerliche Begünstigungen des BV gegenzurechnen. Wegen der **Kritik** insb an der unechten Betriebsaufspaltung s **Rn 304–305**.

Katalogartig lassen sich positive wie negative steuerliche Folgen wie folgt auflisten (Rechtslage **ab 2009**):

#### a) Positive steuerliche Folgen

**313** **Echte Betriebsaufspaltung (gegenüber Einheits-GmbH/-AG)**

- Besitzunternehmen: **Unmittelbare Verlustzurechnung** an die Gesellschafter, bei KG in den Grenzen des § 15a EStG;
- Besitzunternehmen: Anwendung der **§§ 16, 34 Abs 3 EStG** (ggf nur 56% stpfl) bei Veräußerung von (Anteilen an) Besitzunternehmen(-PersGes) gegenüber § 3 Nr 40 Buchst c EStG (60% stpfl);
- Anteilserwerb an der BesitzPersGes: Abschreibungsfähigkeit des derivativen Firmenwerts;
- (gegenüber Einheits-GmbH) Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten;
- **Steuerfreie InvZul** können beim Besitzunternehmen von den Gesellschaftern selbst vereinnahmt werden, während sie bei einer KapGes zwar zunächst auch steuerfrei sind, bei Ausschüttung aber ab 2008 zu 60% estpfl werden. Zur InvZul-Berechtigung bei Betriebsaufspaltung Hinweis auf BMF, DB 1999, 1930; BFH BStBl II 1999, 607; 1999, 610;
- **GewSt-Ersparnis I**: Die Betriebsaufspaltung begründet **ein zusätzliches GewSt-Subjekt**, sodass der **Freibetrag** nach § 11 Abs 1 GewStG zusätzlich zur Auswirkung kommt (24 500 €);
- **GewSt-Ersparnis II**: Die auf die Pacht beim Besitzunternehmen entfallende GewSt gem **§ 35 EStG nF** wird auf die ESt nahezu vollständig angerechnet: bei Modell-Hebesatz 380% 13,30% GewSt, davon 13,30% ( $3,8 \times 3,5$ ) Anrechnung. Aber s Rn 314 wegen gewerbesteuerlicher Nachteile wegen partieller Doppelerfassung des Pachtzinses.

#### **Echte Betriebsaufspaltung (gegenüber Einheits-PersGes)**

- Bei **Thesaurierung (in der Betriebs-GmbH) keine KiSt** u auf **nur 15%** festgeschriebener **KSt-Satz** (ohne die Nachteile des komplexen § 34a EStG bei Thesaurierung in der PersGes): Bei **Steuersätzen** der Gesellschafter der Besitzgesellschaft als natürliche Personen von **über 30%** sollten die Thesaurierung in der Betriebs-GmbH und die Finanzierung der privaten Lebensführung sinnvollerweise über die Besitzgesellschaft durch Verpachtungserlöse u Geschäftsführergehälter bei der GmbH (s nachfolgend) erfolgen (mit GewSt-Anrechnung über § 35 EStG nF), aber 25% von 65% Hinzurechnung für die anteilig auf Grundbesitz entfallenden Pachtaufwendungen, also 16,25%, u 20% der auf bewegliche WG entfallenden Pachtaufwendungen, also 5%, oberhalb eines Freibetrags von 100 000 € bezogen auf den Bruttoaufwand! – auch s vor § 1 Rn 179);
- **Abschwächung** o Vermeidung der **ESt-Progression** möglich **durch Ausschüttungspolitik** der Betriebs-KapGes bei entsprechend **niedrigem ESt-Satz** der Gesellschafter (auch unter Geltung der AbgSt: da die Anteile an der Betriebs-GmbH im BV liegen, gilt das sog Teileinkünfteverfahren – 60% stpfl);
- Betriebs-KapGes: Gesellschafter-**Geschäftsführergehälter** wirken sich **gewst-mindernd** aus (dafür aber voller ESt-Satz beim Geschäftsführer – s vor § 1 Rn 177: 48,33% Gesamtsteuerbelastung Betriebs-GmbH im Vergleich zum individuellen ESt-Satz des Gesellschafter-Geschäftsführers zzgl KiSt); vgl auch nachstehend Bsp zur Thesaurierungsbelastung. Soweit es sich um Besitzgesellschaftler handelt, die zugleich Geschäftsführer der Betriebs-GmbH sind, ist unter dem Teileinkünfteverfahren die Vereinbarung von Geschäftsführergehältern günstiger als die Ausschüttung aus der Betriebs-GmbH.

**Beispiel** (unterstellt vollständige GewSt-Anrechnung nach § 35 EStG; bei zB 400% Hebesatz = 14% GewSt erfolgen 13,30% Anrechnung (3,8 × 3,5)):

**VZ 2009**  
(T€)

<b>(1) Pacht bzw Geschäftsführergehalt:</b>	
Der Gesellschafter erhält als Pacht/Geschäftsführervergütung	100,00
EST/LSt + SolZ gem § 19 EStG (ohne Reichensteuersatz u KiSt)	./ 44,31
<hr/>	
<b>verbleiben</b>	<b>55,69</b>
<b>(2) Ausschüttungsalternative:</b>	
Der Gesellschafter erhält als Gewinn	100,00
./ GewSt (Hebesatz 400%)	./ 14,00
<hr/>	
	86,00
./ KSt 15% von 100,00 + SolZ	./ 15,82
<hr/>	
Ausschüttung	70,18
./ ESt Gesellschafter auf 60% von T€ 70,18 + SolZ	./ 18,65
<hr/>	
<b>verbleiben (nur)</b>	<b>51,53</b>

Für Besitz-Gesellschafter mit einem individuellen ESt-Satz von 45% ist die Vereinbarung angemessener Geschäftsführervergütungen bzw Pachtzinsen (jedenfalls bei Hebesätzen von über 380%, hierzu s vor § 1 Rn 179 zu § 35 EStG) vorteilhafter als die Durchführung einer Ausschüttung.

- **Pensionsrückstellungen** für Gesellschafter-Geschäftsführer lassen sich gewinnmindernd bilden (**Steuerpause**; Thesaurierungsalternative).  
Wegen vGA-Konsequenzen s Rn 395.

### Unechte Betriebsaufspaltung (gegenüber VuV)

- Der **IAB (§ 7g EStG)** steht dem Besitzunternehmen zu: BMF v 08.05.2009, BStBl I 2009, 633, Rz 44; gilt auch bei lediglich mittelbarer Beteiligung des Besitzunternehmens über eine Tochter-PersGes ohne Anteilsverhaftung im Sonder-BV (s Rn 19 zu Schwester-PersGes): BFH v 29.11.2007, BStBl II 2008, 471 (Negativausnahme: Nutzungsüberlassung im Rahmen einer ausschließlich nur aufgrund einer faktischen Beherrschung bestehenden Betriebsaufspaltung; hierzu auch s BMF v 20.09.1993, BStBl I 1993, 803);
- **Erbschaftsteuerliche** Begünstigung von BV – Verschonungsabschlag – gem §§ 13a, 19a ErbStG iVm § 13b Abs 2 S 2 Nr 1a ErbStG unabhängig von der Beteiligungshöhe; verpachtete wesentliche Betriebsgrundlagen bei unmittelbarer Nutzung durch die Betriebsgesellschaft **kein schädliches Verwaltungsvermögen** wegen Rückausnahme (auch s R E 13b.10 ErbStR 2011); (dafür aber Steuerverhaftung der stillen Reserven, nachfolgend s Rn 314).

### b) Negative steuerliche Folgen

Vorab Hinweis auf die Fallgestaltungen unter s **Rn 305**.

**314**

### Echte Betriebsaufspaltung (gegenüber Einheits-GmbH/-AG)

- **Gewinnausschüttungen** der **GmbH** sind – anders als bei der 25%igen AbgSt – mit 60% estpfl gewerbliche Einkünfte (**ungünstig bei hohem ESt-Satz über 41,67%**) **u ohne Sparer-Pauschbetrag** von € 801/1 602: s vor § 1 Rn 177 zu § 3 Nr 40 und § 20 Abs 9 S 2 EStG nF ab 2008; entsprechend sind Aufwendungen – anders als bei der AbgSt – allerdings zu 60% abzugsfähig (aber s § 8 Abs 3 S 4 KStG nF bei Teilwertabschreibungen u bis 2008 BFH v 14.01.2009, BFH/NV 2009, 856 im Zusammenhang mit der Beteiligung).

## § 15

### Echte Betriebsaufspaltung (gegenüber Einheits-PersGes)

- Verluste der Betriebs-GmbH wirken sich nicht unmittelbar auf Gesellschafterebene aus.
- Latentes **Risiko einer vGA** bei der Betriebs-GmbH (Geschäftsführerbezüge, Pachtzins – s Rn 390 u 395 -bzw zB s BFH BFH/NV 2010, 1246 bei privater Nutzung von gepachteten Räumen: zu 40% steuerfrei beim Besitzunternehmen gem § 3 Nr 40 EStG).
- **Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen** 25% von 50%/25%/20%, dh **12,5%** ab Erhebungszeitraum 2010 – s vor § 1 Rn 198 (zuvor 65% dh 16,25%) – **Immobilien, 6,25% Rechte u 5% bewegliche WG** gem § 8 Nr 1 Buchst a–f GewStG nF **bei der Betriebs-GmbH ohne korrespondierende Kürzung beim Besitzunternehmen** (aber idR dort volle GewSt-Anrechnung gem § 35 EStG). Ein Freibetrag von T€ 100 – im Einzelnen s vor § 1 Rn 177 – soll kleinere Unternehmen entlasten. Hierdurch wird ggf der GewSt-Messbetrag der Betriebs-GmbH erhöht: kann **sehr nachteilig** sein. Die **Aufteilung einer einheitlichen Umsatzpacht** erfolgt im Schätzungswege: so zu Recht BAUMERT/SCHMIDT-LEITHOFF, DStR 2008, 888, 889 u gleichlautende Ländererlasse v 04.07.2008, BStBl I 2008, 730 Tz 6 (lt Tz 33 keine Zurechnung auf einen Firmenwert). Bei der Differenzierung der Zinsanteile zwischen Immobilien (65%) u Mobilien (20%) soll bei einem einheitlichen Pachtvertrag dies nach den Grundsätzen zur Abgrenzung der Mietereinbauten von Gebäuden geschehen.
- **Doppelte GewSt-Belastung bei durchgereichten Darlehen** des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaft (Dauerschuld bei der Betriebsgesellschaft!; niedrig halten).

#### Beispiel:

Die Betriebs-GmbH B erhält wegen fehlender Kreditwürdigkeit kein Bankdarlehen. Der Besitz-Einzelunternehmer A nimmt deshalb das Darlehen auf und haftet mit dem Betriebsgrundstück; er reicht das Darlehen mit Gewinnaufschlag auf den Zins an die Betriebs-GmbH weiter. Bei A werden die Zinszahlungen zu 25% dem Gewerbeertrag hinzugerechnet – Dauerschuldzinsen gibt es nicht mehr – (Freibetrag 100 T€ außen vor), bei B ebenfalls: Doppelbelastung.

### Unechte Betriebsaufspaltung (gegenüber VuV)

- **Steuerverhaftung der stillen Reserven** bei unechter Betriebsaufspaltung über § 23 EStG hinaus.
- **GewStPfl der Pachteinnahmen** (wird idR durch die pauschalierte GewSt-Anrechnung nach § 35 EStG ausgeglichen).
- Auch die Einkünfte sog **Nur-Besitz-Gesellschafter**, die an Betriebs-KapGes nicht beteiligt sind, werden als gewerblich qualifiziert: s Rn 363.
- Auch wenn das Besitzunternehmen nur Grundbesitz verwaltet, wird ihm die **erweiterte GewSt-Kürzung** nach § 9 Nr 1 S 2 GewStG **nicht** gewährt (s Rn 301).

#### c) Zusammenfassend

- 315** Zusammenfassend ist die **Betriebsaufspaltung** nach wie vor **ein geeignetes Mittel**, die **Vorteile von PersGes u KapGes** durch Feinsteuerung von Geschäftsführergehältern/Pensionszusagen für in der Betriebs-GmbH tätige Besitz-Gesellschafter u Pachtlerlöse für passive Besitz-Gesellschafter **zu kombinieren**.

Bei hohen Nutzungsvergütungen müssen die gewerbsteuerlichen **Nachteile** gegenübergestellt werden, bei durchgereichten Darlehen die zusätzlichen Nachteile bei der Besitz-PersGes. **Erbschaftsteuerlich** können sich Vorteile bei unechter Betriebsaufspaltung ergeben, dagegen steht die Steuerverhaftung der stillen Reserven bei unechter Betriebsaufspaltung gegenüber der Alternative VuV.

Zivilrechtlich kann eine **Haftungsabschottung** des BV des Besitzunternehmens erreicht werden.

Bei uU erzielbaren steuerlichen Vorteilen darf nicht übersehen werden, dass die Aufteilung in zwei selbstständige Unternehmen **organisatorisch bedingte erhebliche Mehrausgaben** bedeuten kann (gegenseitige Verrechnungen, zwei Buchführungen, JA, Prüfungen).

**Fazit:** Die Organisationsform darf nicht im Missverhältnis zur Größe des Unternehmens stehen.