# Betriebsaufspaltung

Dehmer

5., neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2023
ISBN 978-3-406-80151-8
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Zu beachten ist, dass in der Steuerbilanz Rückstellungen für Instandhaltung, die frühestens in zwölf Monaten durchgeführt werden, mit 5,5 % abzuzinsen sind, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG. In der Handelsbilanz sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Jahre abzuzinsen, § 253 Abs. 2 HGB. **160**

Die Besitzgesellschaft hat keinen Anspruch auf Instandhaltung zu aktivieren.[221] Dies gilt selbst dann, wenn Verpächter und Pächter nahestehende Unternehmen sind oder der Verpächter Mitunternehmer des Pächters.[222] **161**

*Ersatzbeschaffungsrückstellung*

Häufig ist in Pachtverträgen von der gesetzlichen Regelung in §§ 535, 548 BGB abweichend vereinbart, dass der Pächter das gepachtete Vermögen nicht nur laufend instandhalten, sondern darüber hinaus auf seine Kosten verbrauchte Wirtschaftsgüter durch neue zu ersetzen und zum Pachtende dem Verpächter das Pachtvermögen in einem aktuellen wirtschaftlichen und technischen Zustand zurückzugeben hat. Mögliche Wertunterschiede bei den einzelnen Wirtschaftsgütern zum Zeitpunkt der Rückgabe im Verhältnis zum Übernahmetag werden idR durch Zuzahlungen ausgeglichen. Die Betriebsgesellschaft hat – wenn die Ersatzbeschaffungsverpflichtung gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer noch während der Pachtzeit eintritt, eine Substanzerhaltungsrückstellung zu bilden.[223] Eine Rückstellung ist also nur anzusetzen, wenn die Pachtzeit länger ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des betroffenen Wirtschaftsguts. Die Höhe der Rückstellung wird anhand der Abnutzung des Wirtschaftsguts zu Beginn und während der Pachtzeit sowie durch die Wiederbeschaffungskosten bestimmt, die am Bilanzstichtag zu schätzen sind.[224] Der gewinnmindernde Rückstellungsaufwand ist gewerbesteuerlich hinzuzurechnen, § 8 Nr. 1d), e) GewStG. **162**

In der Literatur wird die Aktivierung eines Substanzerhaltungsanspruchs kritisiert. Insbesondere wird vorgebracht, dass es sich nicht um ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut handle. Außerdem bestehe nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ein Verbot zum Ausweis nichtrealisierter Gewinne.[225] **163**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die verpachtende Besitzgesellschaft hat zudem einen gegen die Betriebsgesellschaft gerichteten Anspruch auf Substanzerhaltung laufend mit dem jeweiligen Teilwert am Bilanzstichtag zu aktivieren. Korrespondierend ist bei der Betriebsgesellschaft eine Rückstellung zu bilden, deren Höhe durch die Abnutzung der gepachteten Wirtschaftsgüter zu Beginn und während der Pachtzeit sowie die anfallenden Wiederbeschaffungskosten bestimmt wird.[226] Problematisch ist, dass aufgrund des über die AfA hinausgehenden Teuerungszuschlags beim Verpächter ein Gewinn realisiert wird. Hierin wird in der Literatur zu Recht ein Verstoß gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB gesehen.[227] **164**

Dabei ist zu beachten, dass Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr zu diskontieren sind. Steuerlich findet hierbei ein Zinssatz von 5,5 % pro Jahr Anwendung, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e EStG. Handelsrechtlich sind langfristige Rückstellungen mit einem fristkongruenten durchschnittlichen Zinssatz der letzten sieben Jahre zu diskontieren. Die jeweils anzuwendenden handelsrechtlichen Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht. **165**

---

[221] BFH 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668.
[222] Vgl. auch LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 381.
[223] BFH 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89.
[224] LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 381.
[225] LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 381.
[226] BMF 21.2.2002, BStBl. I 2002, 262.
[227] Westerfelhaus DB 1992, 2365; LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 381; anderer Ansicht BFH 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505.

**Substanzerhaltung**

166 Der Verpächter hat gegen den Pächter einen Anspruch auf Substanzerhaltung zu aktivieren, den Pächter trifft eine Rückstellungsverpflichtung; vgl. hierzu „Rückstellungen" (→ Rn. 157).

**Teilwertabschreibungen**

*Teilwertabschreibungen auf die Anteile an der Betriebsgesellschaft*

167 In dem Umfang, wie Ansprüche und Gesellschaftsanteile des Besitzunternehmers bzw. Besitzunternehmens an der Betriebsgesellschaft zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören, besteht grundsätzlich die Möglichkeit zur Teilwertabschreibung. Erforderlich ist nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, dass eine voraussichtlich dauernde Minderung des inneren Werts der Anteile eingetreten ist.[228] Insbesondere dauerhaft hohe Verluste der Betriebsgesellschaft können danach dazu führen, dass der Wert der Anteile an der Betriebsgesellschaft unter die Anschaffungskosten sinkt, sofern es sich bei den Verlusten nicht lediglich um Anlaufverluste handelt.[229] Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die Bemessung des Teilwerts von Anteilen an der Betriebskapitalgesellschaft eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen anzustellen.[230]

168 Handelt es sich um eine nur vorübergehende Wertminderung, besteht handelsrechtlich ein Abwertungswahlrecht, § 253 Abs. 2 S. 3 Hs. 1 HGB. Steuerrechtlich kommt hingegen eine Teilwertabschreibung in diesen Fällen nicht in Betracht.

169 Fallen die Gründe für eine Teilwertabschreibung weg, darf der niedrigere Wertansatz in der Handelsbilanz beibehalten werden, § 253 Abs. 5 HGB. Der Steuerpflichtige hat insoweit ein handelsrechtliches Bewertungswahlrecht, das neben der Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes auch die Zuschreibung auf den höheren Stichtagswert, maximal allerdings auf Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermöglicht. Steuerrechtlich besteht hingegen ein Wertaufholungsgebot, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, § 52 Abs. 16 S. 2 EStG.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

*Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen*

170 Auch für Darlehensforderungen des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaft ist eine Teilwertabschreibung nur noch dann möglich, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die Frage, ob eine Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen vorgenommen werden kann, eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten beider Unternehmen anzustellen. Danach soll sich der Teilwert der Gesellschafterforderungen nach den gleichen Kriterien wie der Teilwert der Beteiligungen bestimmen.[231] Handelsrechtlich gilt auch in diesen Fällen das Niederstwertprinzip.

171 Handelt es sich bei der Betriebsgesellschaft um eine Kapitalgesellschaft sind seit dem Veranlagungszeitraum 2008 die Sätze 4 bis 9 des § 8b Abs. 3 KStG zu berücksichtigen. Danach gehören zu den Gewinnminderungen iSd Satzes 3 auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung, wenn das Darlehen von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als 25% unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt ist oder war. Diese gesetzliche Regelung setzt in unzutreffender Weise Zinsforderungen mit Beteiligungen gleich, weil Erträge aus einer Beteiligung nach der Systematik teilweise steuerfrei bleiben, während Zinsen bei der Einkommensermittlung in vollem Umfang steuerpflichtig sind. Konsequenterweise sind Beteiligungsverluste in der Steuerbilanz dem Einkommen wieder hin-

[228] Korn/Korn/Strahl EStG § 6 Rn. 201 bis 204 mwN; Carlé/Bauschatz, Die Betriebsaufspaltung Rn. 453; Küting/Kessler GmbHR 1995, 345; Brandmüller Betriebsaufspaltung, Gruppe 6.2, S. 39f.
[229] BFH 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1982, 274.
[230] BFH 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; Fichtelmann EStB 2005, 180.
[231] BFH 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274.

zuzurechnen, Darlehensverluste müssen mit zuvor entstandenen steuerpflichtigen Zinsen steuerlich abzugsfähig bleiben.[232]

Besitz- und Betriebsunternehmen können das Schuldverhältnis durchaus unterschiedlich darstellen und die Verpflichtung bei einem Unternehmen in voller Höhe passivieren, den Anspruch beim anderen hingegen im Hinblick auf die geminderte Bonität des Schuldners mit einem geringeren Wert ansetzen oder gar nicht aktivieren; auch insoweit besteht kein Zwang zur korrespondierenden Bilanzierung.[233] **172**

**Verdeckte Einlage**

Vgl. zur Problematik einer verdeckten Einlage → § 5 A. III. 1. **173**

**Verdeckte Gewinnausschüttung**

Vgl. zur Problematik einer verdeckten Gewinnausschüttung → § 5 A. III. 1. **174**

**Wertausgleichsanspruch**

Der Wertausgleichsanspruch des Pächters gegen den Verpächter entsteht, wenn nach Ablauf der Nutzungsdauer eine Ersatzbeschaffung vom Pächter vorgenommen worden ist. Das neu beschaffte Wirtschaftsgut ist in aller Regel von größerem Wert als das Ausgeschiedene, dessen etwaiger Erlös im Übrigen als Betriebseinnahme des Pächters zu behandeln ist. Die Differenz zwischen den tatsächlichen Wiederbeschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts und der zuvor gebildeten Erneuerungsrückstellung ist als Wertausgleichsanspruch des Pächters gegen den Verpächter zu aktivieren und vom Pächter zweckmäßigerweise in gleichen Teilbeträgen – auf den Zeitpunkt von der Anschaffung oder Herstellung bis zu demjenigen Zeitpunkt abzuschreiben, in welchem das Ersatzwirtschaftsgut den Wertigkeitsgrad des seinerzeit gepachteten Wirtschaftsgut erreicht hat. Bis zu diesem Zeitpunkt ist für das betroffene Wirtschaftsgut eine Erneuerungsrückstellung nicht zu bilden; Zuführungen zu einer Erneuerungsrückstellung/Substanzerhaltungsrückstellung beginnen erst mit dem Zeitpunkt, in dem der Wertausgleichsanspruch abgeschrieben ist. Es ist allerdings zulässig, mit der Bildung der Erneuerungsrückstellung sogleich nach der Ersatzbeschaffung zu beginnen, wobei dann die Abschreibung des Wertausgleichsanspruchs auf den Gesamtzeitraum bis zu einer erneuten Ersatzbeschaffung zu verteilen ist. Das wirtschaftliche Ergebnis ist bei beiden Verfahren weitgehend identisch. **175**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

**Wesentliche Betriebsgrundlagen**

Bei den zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen handelt es sich stets um notwendiges Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft bzw. Sonderbetriebsvermögen II, wenn die Besitzgesellschafter der Betriebsgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlassen. **176**

Werden darüber hinaus andere Wirtschaftsgüter direkt durch die Gesellschafter oder Gemeinschafter an die Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen, ist danach zu differenzieren, ob es sich beim Besitzunternehmen um ein Einzel-Besitzunternehmen oder um eine Personengesellschaft handelt. Bei einem Einzel-Besitzunternehmen sind grundsätzlich sämtliche zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen. Bei einer Besitzpersonengesellschaft liegt nur dann Sonderbetriebsvermögen II vor, wenn das unmittelbar durch den Gesellschafter überlassene Wirtschaftsgut von erheblicher Bedeutung für die Tätigkeit der Betriebsgesellschaft und auf die Nutzung durch die Gesellschaft abgestimmt ist, das unmittelbar durch einen Gesellschafter überlassene Wirtschaftsgut der Betriebsgesellschaft zu Bedingungen überlassen wurde, die nicht den unter Fremden üblichen Bedingungen entsprechen und das unmittelbar durch einen Gesellschafter überlassene Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung nur an die Betriebsgesellschaft verpachtet werden kann oder die Nutzungsüberlassung in einem engen zeitlichen **177**

[232] Vgl. im Einzelnen Hoffmann DStR 2008, 857.
[233] BFH 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714; LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 385a.

Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung steht.[234] In allen übrigen Fällen können beachtliche private Gründe der Verpachtung der Qualifikation der überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen II entgegenstehen. Zur „wesentlichen Betriebsgrundlage" vgl. vor allem § 3.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

[234] BFH 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357; 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354; 2.12.2004 – III R 77/03, BStBl. II 2005, 340; 17.12.2008 – IV R 65/07, BFH/NV 2009, 645.

# § 6. Laufende Besteuerung des Betriebsunternehmens

## A. Ertragsteuern

### I. Körperschaftsteuer und Einkommensteuer

Die Besteuerung des Betriebsunternehmens richtet sich – abhängig von dessen Rechtsform – nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuerrechts: In den typischen Fällen der Betriebsaufspaltung ist das Betriebsunternehmen **Kapitalgesellschaft,** sodass das zu versteuernde Einkommen gem. § 8 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG zu ermitteln ist. 1

Ein Konzern iSd Zinsschranke des § 4h EStG liegt in Betriebsaufspaltungsfällen idR nicht vor.[1] Dies wäre allenfalls dann der Fall, wenn ein Mutter-Tochter-Verhältnis vorläge und die Holding als geschäftsleitende Holding einzustufen ist; bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung könnte daher ein Konzern iSd Zinsschranke vorliegen.[2] 2

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft würde neben der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft auch das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags erfordern, § 14 KStG; idR liegt ein solcher nicht vor, sodass zumeist keine körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft vorliegt. 3

Handelt es sich bei der Betriebsgesellschaft um eine **Personengesellschaft,** wie etwa in den Fällen der umgekehrten oder der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, erzielt das Betriebsunternehmen gewerbliche Einkünfte iSd § 15 EStG. Die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen an eine Freiberufler-GbR begründet nach Ansicht des BFH keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.[3] 4

Gleiches gilt für die Überlassung an eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft oder OHG oder die Nutzungsüberlassung an land- und forstwirtschaftliche Unternehmen. Erzielt die Betriebsgesellschaft hingegen originäre gewerbliche Einkünfte oder ist sie als GmbH & Co. KG gewerblich geprägt, liegt eine Betriebsaufspaltung vor und die Betriebsgesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte. Ebenso kann eine Betriebsaufspaltung vorliegen, wenn ein Steuerberater seinen Mandantenstamm an eine Betriebs-GmbH verpachtet.[4] 5

Auch die Leistungsbeziehungen zwischen der Betriebskapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind steuerlich anzuerkennen, soweit sie nicht als verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage zu behandeln sind. Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn die Anteile an der Betriebsgesellschaft von einer Personengesellschaft gehalten werden, sondern auch dann, wenn die Gesellschafter die Anteile an der Kapitalgesellschaft unmittelbar und persönlich halten, daneben aber – rechtlich als Gemeinschaft oder als Personengesellschaft – der Betriebskapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter überlassen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Betriebskapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter jedenfalls bezüglich der vom Besitzunternehmen überlassenen Wirtschaftsgüter in einer besonderen, durch den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen vermittelten, steuerrechtlichen Beziehung zueinander stehen. Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft sind nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich zwei selbstständige, voneinander grundsätzlich unabhängige Unternehmen, die – jedes für sich – buchführungs- und bilanzierungspflichtig sind und die unabhängig voneinander ihren jeweiligen Gewinn zu ermitteln und zu versteuern haben. 6

Wie schon bei der Darstellung der Besteuerung des Besitzunternehmens sollen auch bei der Gewinnermittlung der Betriebskapitalgesellschaft nicht allgemeine Grundsätze, son- 7

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

[1] BMF 4.8.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 63.
[2] Levedag GmbHR 2008, 281; Söffing/Micker Die Betriebsaufspaltung, Rn. 745.
[3] BFH 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173.
[4] BFH 21.11.2017 – VIII R 17/15, BFH/NV 2018, 522; Demuth KÖSDI 2019, 21310 (21317).

dern nur die Besonderheiten bei einer Betriebsaufspaltung erläutert werden, soweit sie nicht schon, insbes. im Zusammenhang mit der Rechtsprechung zur korrespondierenden Bilanzierung, in → § 5 behandelt sind.

## II. Verdeckte Gewinnausschüttung

Da die Leistungsbeziehungen zwischen der Betriebsgesellschaft und ihren Gesellschaftern grundsätzlich steuerlich anzuerkennen sind, mindert die Gegenleistung der Betriebskapitalgesellschaft für ihr gegenüber erbrachte Dienstleistungen deren körperschaftsteuerliches Einkommen. Aufgrund der Tatsache, dass zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und „seiner" Kapitalgesellschaft ein Interessengegensatz idR nicht gegeben ist, also die Gefahr besteht, dass die Ergebnisse nachträglich willkürlich manipuliert werden, hat der BFH – unabhängig vom Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung – ein Sonderrecht für die Beziehung zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen entwickelt: Vertragsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter sind danach nur dann zu berücksichtigen, wenn die Vereinbarung im Vorhinein klar und eindeutig getroffen, tatsächlich durchgeführt worden und zivilrechtlich wirksam ist.[5] Ist dies nicht der Fall, handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung.[6] Dies gilt in erster Linie für die vom Betriebsunternehmen an das Besitzunternehmen geleisteten Nutzungsentgelte für die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. im Einzelnen § 5 Rn. 78 ff.).

9 Auch im Falle anderer Leistungsbeziehungen zwischen der Betriebskapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern oder der Besitzunternehmung ist eine angemessene Vergütung anzusetzen. Dies gilt vor allem für Geschäftsführervergütungen, die Zahlung von Darlehenszinsen oder einer Avalprovision für die Bestellung von Sicherheiten durch die Besitzgesellschaft.[7] Sind die Vergütungen unangemessen hoch, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

10 Sind die Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft nahe Angehörige und werden Leistungen erbracht, die ein fremder Dritter im Hinblick auf seine Beteiligungsquote nicht erbracht hätte, weil diese überstiegen worden wäre **(disquotale Beiträge)**, kann sich eine Einschränkung des Abzugs der mit den teilentgeltlichen Nutzungsüberlassungen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ergeben.[8] Erhält der disquotal leistende Gesellschafter für seine Beiträge keinen angemessenen Ausgleich – etwa durch höheren Gewinnanteil oder entsprechende Ausgleichsleistungen –, sollen die Aufwendungen nicht als durch die Erzielung der Beteiligungserträge veranlasst gelten.[9] Nach den Grundsätzen der Nutzungsentnahme sind die Aufwendungen in dem prozentualen Verhältnis zu kürzen, in dem die nahen Angehörigen an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind. Insoweit handelt es sich um nicht abzugsfähige Zuwendungen an Mitgesellschafter, § 12 Nr. 2 EStG. Die Nutzungsentnahme ist nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen unter Berücksichtigung der Selbstkosten des Besitzunternehmens zu ermitteln, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG.[10]

11 Auch im Falle **inkongruenter Gewinnausschüttungen** kann es zu verdeckten Gewinnausschüttungen kommen. Eine solche von den Beteiligungsverhältnissen abweichende (inkongruente) Gewinnausschüttung ist nach Ansicht des BFH[11] steuerlich anzuerkennen. Dem hat sich die Finanzverwaltung[12] angeschlossen, sofern die Gewinnausschüttung zivilrechtlich wirksam vereinbart worden ist. Ist die Betriebsgesellschaft eine GmbH, muss die

[5] BFH 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928; 28.1.2004 – I R 50/03, BStBl. II 2005, 524.
[6] Vgl. auch LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 390; Brandmüller Die Betriebsaufspaltung, Gruppe 5.7, S. 14 ff.
[7] FG Hamburg 28.4.1978 – II 294/76, EFG 1978, 568.
[8] BFH 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278.
[9] BFH 14.1.1998 – X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160.
[10] BFH 14.1.1998 – X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160; Schmidt/Wacker EStG § 15 Rn. 819.
[11] BFH 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; 14.5.2012 – VIII B 174/11, BFH/NV 2012, 1330.
[12] BMF 17.12.2013, BStBl. I 2014, 63.

inkongruente Gewinnausschüttung nach § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG gesellschaftsvertraglich vorgesehen sein. Dabei soll es ausreichen, wenn die Satzung an Stelle eines konkreten Verteilungsschlüssels eine Klausel enthält, nach der einstimmig eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann und der entsprechende Beschluss gefasst worden ist. Allerdings liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung dann ein Gestaltungsmissbrauch iSd § 42 AO vor, wenn für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung keine beachtlichen wirtschaftlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden können. Solche außersteuerlichen Gründe können etwa zusätzliche Beiträge zum Gesellschaftszweck oder solche Leistungen sein, die eingebrachte stille Reserven ausgleichen sollen.[13] Demgegenüber wertet die Finanzverwaltung eine nur kurzfristige Geltung der Gewinnverteilungsabrede oder deren wiederholte Änderung in aller Regel als unangemessene Gestaltung[14]

### III. Verdeckte Einlage

**12** Die Annahme einer verdeckten Einlage setzt voraus, dass ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft, veranlasst durch das bestehende Gesellschaftsverhältnis, einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet. Einlagefähig sind nur Wirtschaftsgüter, die bei der empfangenden Gesellschaft bilanziert werden können. Hierbei handelt es sich um Vermögensvorteile, die entweder einen Aktivposten geschaffen bzw. erhöht, oder den Wegfall bzw. die Verminderung eines Passivpostens bewirkt haben (vgl. insgesamt → § 5 Rn. 109 ff.).[15]

### IV. Bezüge und Pensionszahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

**13** Tätigkeitsvergütungen für Mitglieder der Geschäftsführung oder des Vorstands der Betriebskapitalgesellschaft mindern den körperschaft- und gewerbeertragsteuerlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft und führen bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit iSd § 19 EStG. Voraussetzung ist, dass die gewährten Gesamtbezüge angemessen sind; für die Angemessenheitsprüfung gelten die gleichen Grundsätze wie sie bereits zum Pachtzins dargestellt worden sind. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass in die Angemessenheitsprüfung nicht nur die festen Gehaltsbestandteile der Aktivbezüge einzubeziehen sind, sondern auch Versorgungszusagen und Direktversicherungen, schließlich auch alle Nebenleistungen, mit denen geldwerte Vorteile für die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gewährt werden, insbes. gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge (Tantiemen), sämtliche Sachbezüge, Pkw- und Telefonnutzung, verbilligte oder unentgeltliche Wohnung, sonstige Zuschüsse, zinslose Darlehen und sonstige Sachvorteile.

**14** Diese Bezüge sind, soweit sie angemessen sind, trotz der im Übrigen geltenden Einkünfteumqualifizierung nicht gewerblich.

**15** Um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden, ist neben der Beachtung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Angemessenheit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern[16] auch der Abschluss eines schriftlichen Dienstvertrags auf Basis eines wirksamen Gesellschafterbeschlusses im Voraus und die Erbringung einer tatsächlichen Arbeitsleistung erforderlich.[17] Sofern umsatzabhängige Tantiemen für die Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbart sind, ist zu beachten, dass der BFH[18] diese nur in Ausnahmefällen zulässt.

---

[13] So auch KÖSDI 2014, 18675.
[14] So auch Brandmüller Betriebsaufspaltung, Gruppe 5.7, S. 23.
[15] Vgl. auch LBP/Bitz EStG § 15 Rn. 390; Brandmüller Die Betriebsaufspaltung, Gruppe 5.7, S. 40 ff.
[16] BFH 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437.
[17] BFH 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761; 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545.
[18] BFH 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854.

16 Auch für die Bildung von **Pensionsrückstellungen** für Mitglieder der Geschäftsführung und des Vorstands der Betriebsgesellschaft gelten die allgemeinen, von der Rechtsprechung aufgestellten Erfordernisse.[19] Besonderheiten ergeben sich vor allem dann, wenn die Betriebsaufspaltung durch Gründung einer Kapitalgesellschaft mit anschließendem Verkauf des Umlaufvermögens und Verpachtung des Anlagevermögens begründet wird: Da die Betriebsgesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin in alle Rechte und Pflichten des Besitzunternehmens ist, bindet eine kurz vor Verpachtung abgegebene Pensionszusage die Betriebsgesellschaft nicht.[20] Zugunsten des Geschäftsführers kann allerdings das Erfordernis einer Probezeit vor Erteilung der Pensionszusage entfallen, wenn der Geschäftsführer, für den die Pensionsrückstellung gebildet wird, bereits vor Durchführung der Betriebsaufspaltung mehrere Jahre für die ursprüngliche Unternehmung tätig war.[21]

17 Erbringt einer der Gesellschafter im Auftrag der Betriebsgesellschaft **freiberufliche Leistungen,** sind diese bei dem betroffenen Gesellschafter Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.[22] Eine Umqualifizierung der Einkünfte ist hier nicht angezeigt, da nach Auffassung der Rechtsprechung das Eigeninteresse des Gesellschafters gegenüber dem Interessenbereich des Besitzunternehmens Vorrang genießt. Anderes gilt hingegen für Vergütungen aus der Überlassung einer **Lizenz:** Diese Einkünfte werden zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, wenn das überlassene Schutzrecht eine wesentliche Betriebsgrundlage für die Besitzgesellschaft darstellt. Nach Auffassung der Rechtsprechung gilt dies auch dann, wenn zwar die überlassene Lizenz nicht selbst als wesentliche Grundlage anzusehen ist, sondern die Betriebsaufspaltung durch Überlassung eines anderen Wirtschaftsguts begründet wurde, das als wesentliche Betriebsgrundlage einzuordnen ist. Der BFH geht davon aus, dass „die Patentüberlassung wie die Vermietung der Grundstücke derselben gewerblichen Betätigung des Klägers am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr diente. Sie ergänzte daher die Grundstücksüberlassung und steigerte so die Marktchancen der GmbH“.[23]

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

## B. Gewerbesteuer

### I. Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

18 Nach § 8 Nr. 1 GewStG sind
- 25% aller direkt gezahlten Zinsen,
- 25% aller Renten und dauernden Lasten mit Ausnahme von Pensionszahlungen aufgrund einer unmittelbaren vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage,
- 5% der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,
- 12,5% der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie
- 6,25% der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten

19 dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, soweit die Summe den Hinzurechnungsfreibetrag in Höhe von 200.000,00 EUR pro Jahr übersteigt. Das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses ist nicht mehr Voraussetzung für die Hinzurechnung, sodass auch Zinsen für Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

---

[19] Herlinghaus GmbHR 2003, 373; Fuhrmann KÖSDI 2002, 13545; Brinkmeier GmbH-StB 2001, 3; Marx DB 2003, 673.
[20] BFH 4.5.2000 – IV B 143/99, BFH/NV 2000, 1336.
[21] BFH 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.
[22] BFH 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722.
[23] BFH 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281.