

**Eva Seydewitz**

Die Betriebsaufspaltung im  
nationalen und  
internationalen Kontext –  
kritische Würdigung und  
Gestaltungsüberlegungen

**Heft 127**

**August 2013**

# Die Betriebsaufspaltung im nationalen und internationalen Kontext – kritische Würdigung und Gestaltungsüberlegungen

Von

Eva Seydewitz

Institut für Wirtschaftsrecht  
Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht  
Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

*Eva Seydewitz, M.Sc., LL.M.oec. ist Absolventin des Studiengangs „Master of Business Law and Economic Law“ am Institut für Wirtschaftsrecht der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg sowie Mitarbeiterin bei Ernst & Young in Leipzig.*

Christian Tietje/Gerhard Kraft/Matthias Lehmann (Hrsg.), Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht, Heft 127

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <http://www.dnb.ddb.de> abrufbar.

ISSN 1612-1368 (print)

ISSN 1868-1778 (elektr.)

ISBN 978-3-86829-616-7 (print)

ISBN 978-3-86829-617-4 (elektr.)

Schutzgebühr Euro 5

Die Hefte der Schriftenreihe „Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht“ finden sich zum Download auf der Website des Instituts bzw. der Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht unter den Adressen:

<http://institut.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/de/node/23>

<http://telc.jura.uni-halle.de/de/node/23>

Institut für Wirtschaftsrecht  
Forschungsstelle für Transnationales Wirtschaftsrecht  
Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg  
Universitätsplatz 5  
D-06099 Halle (Saale)  
Tel.: 0345-55-23149 / -55-23180  
Fax: 0345-55-27201  
E-Mail: [ecohal@jura.uni-halle.de](mailto:ecohal@jura.uni-halle.de)

## INHALTSVERZEICHNIS

A. Einleitung .....	5
B. Die Betriebsaufspaltung im nationalen Kontext .....	6
I. Allgemein .....	6
II. Formen der Betriebsaufspaltung.....	8
1. Echte und unechte Betriebsaufspaltung.....	8
2. Mischformen.....	9
III. Voraussetzungen.....	11
1. Allgemein .....	11
2. Sachliche Verflechtung.....	11
3. Personelle Verflechtung.....	12
IV. Rechtsfolgen .....	16
1. Rechtsfolgen bei der Besitzgesellschaft .....	16
2. Rechtsfolgen bei der Betriebsgesellschaft.....	18
V. Beendigung.....	18
C. Kritische Würdigung .....	19
I. Vorteile und Gründe .....	19
1. Allgemein .....	19
2. Haftungsbeschränkung .....	19
3. Steuerliche Vorteile .....	20
4. Außersteuerliche Vorteile.....	22
II. Nachteile .....	24
1. Allgemein .....	24
2. Steuerliche Nachteile.....	24
3. Außersteuerliche Nachteile.....	27
III. Verfassungsmäßigkeit .....	28
D. Die Betriebsaufspaltung im internationalen Kontext.....	31
I. Allgemein .....	31
II. Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung.....	31
1. Inländische Betriebsgesellschaft und ausländische Besitzgesellschaft.....	31
a) Frühere Problemstellung.....	31
b) Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG .....	34
c) Lösung .....	35
2. Ausländische Betriebsgesellschaft und inländische Besitzgesellschaft .....	37
a) Problemstellung.....	37
b) Unbeschränkte Steuerpflicht der Betriebsgesellschaft .....	38
c) Besteuerung der Gesellschafter.....	39
3. Inländische Betriebsaufspaltung mit ausländischen Gesellschaftern.....	41
a) Problemstellung.....	41

b) Besteuerung des ausländischen Gesellschafters .....	42
III. Kritische Würdigung.....	44
E. Fazit und Ausblick.....	44
Schrifttum .....	47

## A. Einleitung

Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung ist nach wie vor in zahlreichen gerichtlichen Entscheidungen, Verwaltungsverlautbarungen sowie wissenschaftlichen Analysen präsent. Dies liegt vor allem an der Kritik aus der Literatur, dass es für die Betriebsaufspaltung an einer gesetzlichen Grundlage fehlt. Zwar wurden Bemühungen sowohl von Seiten der Bundesregierung mit einem Gesetzesentwurf unternommen als auch Vorschläge von Seiten der Literatur unterbreitet, aber aus Gründen der Rechtssicherheit sowie Kontinuität scheiterten diese immer wieder.<sup>1</sup> So scheiterte auch ein Versuch in den achtziger Jahren aufgrund der Komplexität der damit zusammenhängenden Fragen, welche demzufolge keine eindeutige gesetzliche Regelung zuließ.<sup>2</sup> Dennoch erscheint unter dem Aspekt der ständigen Weiterentwicklung der Betriebsaufspaltung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung eine gesetzliche Verankerung für sinnvoll, da es bei der Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen in der Praxis immer wieder zu unterschiedlichen Standpunkten kommt. Durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz<sup>3</sup> wurde nun mit der Einführung des § 50i EStG ein erster Schritt zur gesetzlichen Kodifizierung gemacht. Denn in § 50i S. 3 EStG werden nun die Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsaufspaltung genannt.<sup>4</sup>

Auch unter dem Gesichtspunkt der wachsenden internationalen Unternehmenstätigkeiten erscheint ein Auseinandersetzen mit der Thematik der Betriebsaufspaltung als zwingend notwendig, da das ursprüngliche nationale Rechtsinstitut auch über die Grenzen hinaus Anwendung findet.<sup>5</sup> In diesem Zusammenhang ergeben sich jedoch Problemstellungen bzgl. des Besteuerungsrechts.

Der Zweck der Betriebsaufspaltung besteht darin, die Klassifizierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu verhindern, da aus wirtschaftlicher Sicht weiterhin ein einheitliches Unternehmen besteht. Ohne die Aufteilung auf zwei rechtlich selbstständige Unternehmen sind die erzielten Gewinne der Personengesellschaft (PersG) aus der originären Betriebstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Bei einer Betriebsaufspaltung werden hingegen die Gewinne der Betriebsgesellschaft durch Pachtzahlungen aufgrund der Nutzungsüberlassung auf die Besitzgesellschaft ganz bzw. teilweise transferiert, womit letztgenannte nun Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 15 Abs. 2 EStG i.V.m. § 14 S. 3 AO erzielt. Durch die Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung wird somit lediglich dem ursprünglichen Charakter dieser Einkünfte nachgekommen.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (834).

<sup>2</sup> Vgl. *Hermanns*, GmbHR 1999, 469 (469).

<sup>3</sup> Vgl. Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG, in: BGBl. I 2013, 1809.

<sup>4</sup> Vgl. *Eisgruber*, ISR 2013, 229 (231).

<sup>5</sup> Vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77.

<sup>6</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 173.

Der Schwerpunkt der Arbeit wurde auf die kritische Würdigung der Betriebsaufspaltung sowie auf die Problemstellungen bei grenzüberschreitenden Konstellationen gelegt.

Im Folgenden werden zuerst die unterschiedlichen Erscheinungsformen, Voraussetzungen sowie Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung im nationalen Kontext erläutert. Dieser Teil bildet die Grundlagen der vorliegenden Arbeit und ist zudem auch relevant für den internationalen Kontext.

Darauf aufbauend wird in Kapitel C. eine kritische Würdigung des Rechtsinstituts vorgenommen. Dabei werden Vorteile sowie Nachteile vorwiegend der eigentlichen Betriebsaufspaltung in inländischen Sachverhalten betrachtet. Zudem wird in diesem Kapitel der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Rechtsinstituts nachgegangen.

Unter Kapitel D. werden die bis dahin erläuterten Grundlagen auf grenzüberschreitende Fälle übertragen. Dafür werden drei Fallkonstellationen näher betrachtet. In diesem Kapitel wird auf die Fragestellungen eingegangen, ob zum einen eine Anwendung der Betriebsaufspaltung über die Grenze möglich ist und ob zum anderen die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auf das Abkommensrecht durchschlagen können.

Schließlich erfolgen im Fazit ein kurzer Überblick über die Erkenntnisse dieser Arbeit und ein Ausblick über mögliche Entwicklungen.

In der vorliegenden Arbeit wird immer von der eigentlichen Betriebsaufspaltung, d.h. einer Besitzpersonengesellschaft sowie einer Betriebskapitalgesellschaft, ausgegangen, sofern keine andere Konstellation genannt wird.

## **B. Die Betriebsaufspaltung im nationalen Kontext**

### **I. Allgemein**

Die Betriebsaufspaltung<sup>7</sup> wurde seitens des Bundesfinanzhofs (BFH) vom Reichsfinanzhof (RFH) übernommen und fortentwickelt. Sie stellt ein Rechtsinstitut dar, welches sich nicht konkret im Gesetzestext wiederfindet.<sup>8</sup> Lediglich die Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsaufspaltung werden, in einem anderen Zusammenhang, in § 50i S. 3 EStG seit Anfang des Jahres 2013 genannt.<sup>9</sup> Kennzeichnend für dieses Rechtsinstitut ist, dass ein Unternehmen rechtlich gesehen getrennt auftritt, obwohl es eine wirtschaftliche Einheit bildet.<sup>10</sup>

Der RFH hatte in seinen Urteilen vom 26.10.1938<sup>11</sup> sowie vom 01.07.1942<sup>12</sup> zum ersten Mal den Gedanken zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei dem

<sup>7</sup> In der Literatur auch Betriebsteilung, Betriebsspaltung, Betriebsabspaltung, Doppelunternehmen sowie Doppelgesellschaft genannt.

<sup>8</sup> Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, in: BStBl. II 1972, 63.

<sup>9</sup> Vgl. *Eisgruber*, ISR 2013, 229 (231); § 50i S. 3 EStG wurde durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2013, 1809) eingefügt.

<sup>10</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht, 218.

<sup>11</sup> Vgl. RFH vom 26.10.1938, VI 501/38, in: RStBl. 1939, 282.

<sup>12</sup> Vgl. RFH vom 01.07.1942, VI 96/42, in: RStBl. 1942, 1081.

Besitzunternehmen um ein gewerbliches Unternehmen handeln könnte, und schließlich im zweiten Urteil sich endgültig darauf festgelegt.<sup>13</sup> Grund dafür war ein Artikel des Staatssekretärs des Reichsfinanzministeriums, Fritz *Reinhardt*,<sup>14</sup> der einen Widerspruch im Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung sah.<sup>15</sup> Denn durch die Abzüge der Gehälter der geschäftsführenden Gesellschaftern sowie der Pachtzinsen von der Besteuerungsgrundlage wäre die GewSt verringert, und eine Gleichbehandlung sei nicht mehr gegeben.<sup>16</sup>

In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) findet sich aktuell folgende Definition wieder, die den historischen Ansatz zum Ausdruck bringt: „Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung).“<sup>17</sup> Die Voraussetzungen, auf die später noch unter *Voraussetzungen* im Detail eingegangen wird, müssen aus dem Wortlaut heraus kumulativ vorliegen. Anderenfalls liegt keine Betriebsaufspaltung vor. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG sind die Vorschriften des EStG anzuwenden.

Praktisch kommt es folgendermaßen zum Ausdruck. Das Besitzunternehmen ist zivilrechtlicher Eigentümer wesentlicher Vermögensgegenstände wie bspw. das Anlagevermögen, welche (ausschließlich) dem Betriebsunternehmen für operative Tätigkeiten zur Nutzung überlassen werden.<sup>18</sup> Somit werden die Funktionen, die i.d.R. von einem Unternehmen wahrgenommen werden, auf mindestens zwei rechtlich selbstständige Unternehmen aufgeteilt.<sup>19</sup> Dies spiegelt auch die Hauptintention der Betriebsaufspaltung wider. Die hinter einer Betriebsaufspaltung stehenden Personen haben aus verschiedenen Gründen ein Interesse daran, dem operativen Rechtsträger kein wertvolles Vermögen zu überlassen.<sup>20</sup>

Neben der Einteilung in Besitz- und Betriebsunternehmen zielt die Betriebsaufspaltung darauf ab, die steuerlichen sowie zivilrechtlichen Vorteile von Kapitalgesellschaften (KapG) sowie PersG miteinander zu verbinden und zusätzlich betriebswirtschaftlich überschaubare Einheiten zu erschaffen.<sup>21</sup> Jedoch sollte dabei nicht vergessen werden, dass die Unternehmensorganisation dadurch komplexer wird und auch mit höheren Verwaltungskosten zu rechnen ist.<sup>22</sup>

<sup>13</sup> Vgl. *Söffing*, DStR 1996, 1225 (1225).

<sup>14</sup> Vgl. *Reinhardt*, RStBl. 1936, 1041.

<sup>15</sup> Vgl. *Söffing*, DStR 1996, 1225 (1225).

<sup>16</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>17</sup> R 15.7 (4) EStR.

<sup>18</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht, 218.

<sup>19</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 19.

<sup>20</sup> Vgl. *Levedag*, GmbHR 2008, 281 (281).

<sup>21</sup> Vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (20).

<sup>22</sup> Vgl. *ibid.*



## II. Formen der Betriebsaufspaltung

### 1. *Echte und unechte Betriebsaufspaltung*

Betriebsaufspaltungen können in verschiedene Formen unterteilt werden. Dies erleichtert das Verständnis, welche Gesellschaftsformen konkret beim Besitz- und Betriebsunternehmen vorliegen. Jedoch ist der Klassifizierung eher eine theoretische Bedeutung zuzumessen, da die Folgen einer Betriebsaufspaltung, wie später noch erläutert wird, stets gleich sind und es sich immer um gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens handelt.<sup>23</sup>

Von einer echten Betriebsaufspaltung wird gesprochen, wenn ein bereits bestehendes Unternehmen<sup>24</sup> in zwei Unternehmen, den sog. Besitz- und Betriebsunternehmen, aufgespaltet wird.<sup>25</sup> Dabei handelt es sich beim Betriebsunternehmen um eine KapG. Die Besitzgesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter hält die Anteile an der Betriebsgesellschaft.<sup>26</sup> Dabei bleibt das wertvolle Anlagevermögen in der Besitzgesellschaft und wird lediglich der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen.<sup>27</sup> In das Betriebsunternehmen wird das Umlaufvermögen eingebracht oder darlehensweise dieser überlassen.<sup>28</sup>

Hingegen wird von einer unechten Betriebsaufspaltung gesprochen, wenn das Besitz- und das Betriebsunternehmen von vornherein als zwei rechtlich selbstständige Unternehmen gleichzeitig gegründet werden und schließlich durch die Übertragung von Anlage- oder Umlaufvermögen miteinander verflochten sind.<sup>29</sup>

Steuerliche Konsequenzen folgen, wie bereits erwähnt, aus der Gliederung in echte sowie unechte Betriebsaufspaltung nicht.<sup>30</sup> Folgende Abbildung verdeutlicht diese Grundkonstellation (sog. eigentliche Betriebsaufspaltung):

<sup>23</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 582.

<sup>24</sup> Dies kann eine PersG oder ein Einzelunternehmen sein.

<sup>25</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 582.

<sup>26</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 19.

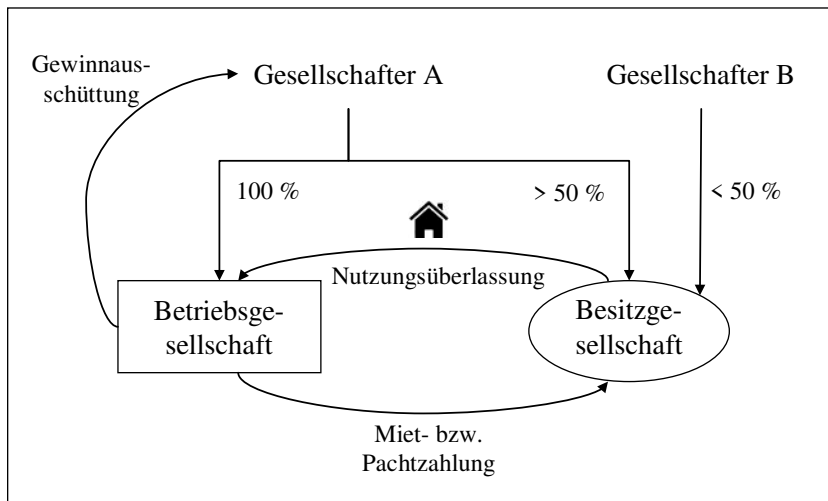
<sup>27</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>28</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>29</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 582.

<sup>30</sup> Vgl. BFH vom 03.11.1959, I 217/58 U, in: BStBl. III 1960, 50.

Abbildung 1: Grundkonstellation – eigentliche Betriebsaufspaltung



Quelle: Eigene Darstellung.

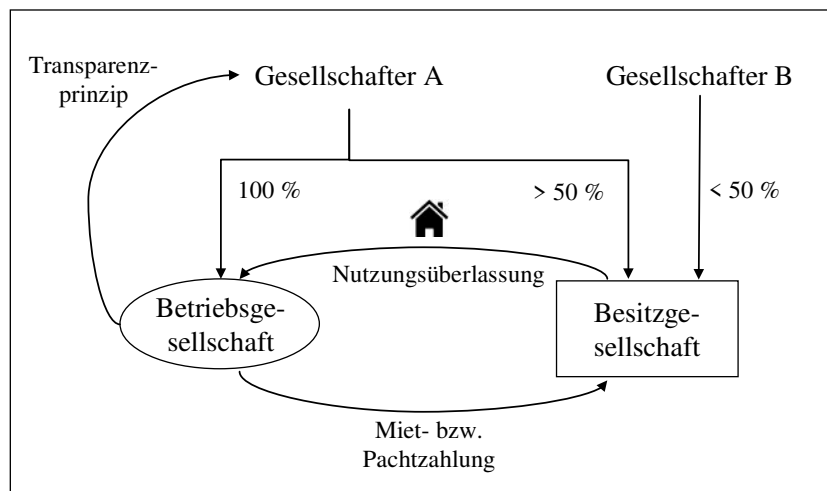
## 2. Mischformen

Eine Sonderform der Betriebsaufspaltung ist die sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung. Hier ist das Besitzunternehmen eine KapG sowie das Betriebsunternehmen eine PersG.<sup>31</sup> Damit erfolgt die Aufspaltung einer KapG anstelle eines Personenunternehmens. Das Anlagevermögen wird an die PersG von den Gesellschaftern der KapG verpachtet.<sup>32</sup> Folgende Abbildung verdeutlicht diese Konstellation:

<sup>31</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 583.

<sup>32</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 21.

Abbildung 2: Umgekehrte Betriebsaufspaltung



Quelle: Eigene Darstellung.

Vorteilhaft bei der umgekehrten Betriebsaufspaltung ist, dass die Verlagerung eines Betriebs auf eine andere Gesellschaft stattfindet, ohne dabei Betriebsvermögen zu übertragen, wodurch eine Realisierung von stillen Reserven vermieden werden kann.<sup>33</sup>

Von einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung wird gesprochen, wenn sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen eine PersG sind.<sup>34</sup> Damit werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen aus einer PersG in eine neu gegründete PersG eingegliedert.<sup>35</sup> Das Besitzunternehmen wird nur dann gewerbliche Einkünfte erzielen, wenn das Betriebsunternehmen sich gewerblich betätigt.<sup>36</sup> Außer im Fall einer GmbH & Co. KG wird mit dieser Form der Betriebsaufspaltung das eigentliche Ziel der Haftungsbeschränkung nicht erreicht.<sup>37</sup>

Es liegt hingegen eine kapitalistische Betriebsaufspaltung vor, wenn sowohl Besitz- als auch Betriebsunternehmen eine KapG sind.<sup>38</sup> Dabei werden gem. § 2 Abs. 2 GewStG stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Sind an der Betriebsaufspaltung nicht nur ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen beteiligt (sog. Einheitsbetriebsaufspaltung), sondern mehrere Besitz- bzw. Betriebsunternehmen, wird von einer sog. mehrfachen Betriebsaufspaltung gesprochen.<sup>39</sup>

<sup>33</sup> Vgl. Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 21.

<sup>34</sup> Vgl. Grobshäuser/Maier/Kies, Besteuerung der Gesellschaften, 583; vgl. Montag, in: Tipke/Lang (Hrsg.), § 18 Rz. 309; vgl. BFH vom 23.04.1996, VIII R 13/95, in: BStBl. II 1998, 325.

<sup>35</sup> Vgl. Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 21.

<sup>36</sup> Vgl. Grobshäuser/Maier/Kies, Besteuerung der Gesellschaften, 583.

<sup>37</sup> Vgl. Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 21.

<sup>38</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>39</sup> Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 44.

### III. Voraussetzungen

#### 1. Allgemein

Bei der Betriebsaufspaltung liegt das zentrale Problem in der Gewerbesteuerpflicht, aus der sich alle weiteren Konsequenzen ableiten.<sup>40</sup> Ob sich das Besitzunternehmen gewerblich betätigt und somit eine Gewerbesteuerpflicht gegeben ist, hängt nicht davon ab, ob zusammen mit dem Betriebsunternehmen ein einheitliches Unternehmen gebildet wird.<sup>41</sup> Die gewerbesteuerliche Behandlung hat an sich sowohl vom Besitz- als auch vom Betriebsunternehmen auszugehen.<sup>42</sup>

#### 2. Sachliche Verflechtung

Wie bereits erwähnt, verlangt die Betriebsaufspaltung eine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Diese liegt vor, wenn das Besitzunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlässt.<sup>43</sup> Dabei ist es unerheblich, ob die entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung von materiellen und/oder immateriellen Wirtschaftsgütern auf schuldrechtlichen<sup>44</sup> oder dinglichen<sup>45</sup> Grundlagen basiert.<sup>46</sup> Von einer wesentlichen Betriebsgrundlage wird im Allgemeinen ausgegangen, wenn es sich aus Sicht des Betriebsunternehmens um mindestens ein Wirtschaftsgut handeln, das bei funktionaler Betrachtung für das Erreichen des Betriebszwecks erforderlich ist, und dieses somit ein besonderes Gewicht bei der Betriebsführung besitzt.<sup>47</sup> Dabei spielt es keine Rolle, ob das Wirtschaftsgut erhebliche stille Reserven enthält oder am Markt ersetzbar wäre.<sup>48</sup> Somit können auch veraltete bzw. ungünstige Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen sein, denn entscheidend ist das Kriterium der Wesentlichkeit bzw. Notwendigkeit.<sup>49</sup> Zudem ist es für die sachliche Verflechtung ausreichend, wenn das überlassende Unternehmen nicht Eigentümer des Wirtschaftsguts ist bzw. es sich nur um eine Nutzungsberechtigung handelt.<sup>50</sup> In der steuerlichen Beratungspraxis stellt der häufigste Fall der sachlichen Verflechtung die Überlassung von Grundstücken dar. Dabei ist die wirtschaftliche Bedeutung des Grundstückes für das Betriebsunternehmen ausschlaggebend.

<sup>40</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 76.

<sup>41</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>42</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>43</sup> Vgl. u.a. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, in: BStBl. II 1972, 63; vgl. BFH vom 19.03.2002, VIII R 57/99, in: BStBl. II 2002, 662.

<sup>44</sup> Z.B. Pacht oder Miete.

<sup>45</sup> Z.B. Nießbrauch oder Erbbaurecht.

<sup>46</sup> Vgl. BFH vom 12.12.2007, X R 17/05, in: BStBl. II 2008, 579; vgl. R 15.7 (5) EStR.

<sup>47</sup> Vgl. BFH vom 10.04.1997, IV R 73/94, in: BStBl. II 1997, 569; vgl. OFD Frankfurt/Main vom 10.05.2012, S 2240 A - 28 – St 219.

<sup>48</sup> Vgl. BFH vom 02.10.1997, IV R 84/96, in: BStBl. II 1998, 104; vgl. BFH vom 26.05.1993, X R 78/91, in: BStBl. II 1993, 718. Es wird von der sog. quantitativen Betrachtungsweise gesprochen.

<sup>49</sup> Vgl. BFH vom 26.05.1993, X R 78/91, in: BStBl. II 1993, 718.

<sup>50</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 5 EStH; vgl. BFH vom 05.02.2002, VIII R 25/01, in: BFH/NV 2002, 781.

Das Finanzgericht (FG) hat im finanzgerichtlichen Verfahren festzustellen, ob eine wesentliche Betriebsgrundlage vorliegt, und kann bei ordnungsgemäßer Feststellung nicht vom BFH im Revisionsverfahren nachgeprüft werden.<sup>51</sup> Dabei richtet sich die Feststellung nach dem Gesamtbild der beabsichtigten und tatsächlichen Nutzung und ist immer von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls abhängig.<sup>52</sup>

Eine Vielzahl von Rechtsprechungen des BFH im Bereich der sachlichen Verflechtung hat das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung in jüngster Zeit stark ausgeweitet, wodurch viele Fälle in die Betriebsaufspaltung ungewollt hineingeraten sind.<sup>53</sup> Dies führt in der Praxis dazu, dass die Betriebsaufspaltung regelmäßig dahingegen zu prüfen ist, ob sie den entsprechenden Anforderungen weiterhin gerecht wird und somit überhaupt noch vorliegt.<sup>54</sup>

### 3. Personelle Verflechtung

Die Voraussetzung der personellen Verflechtung ist gegeben, wenn die sowohl am Besitz- als auch am Betriebsunternehmen beteiligten Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben.<sup>55</sup> Dieser liegt vor, wenn ein einheitlicher Wille einer Person oder einer Personengruppe, die hinter der Besitz- und Betriebsgesellschaft steht, zu erkennen ist und dieser in beiden Unternehmen durchgesetzt werden kann.<sup>56</sup> Da der einheitliche Betätigungswille sich auf die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen muss, kann dieser nicht gegen den Willen der beherrschenden Person bzw. Personengruppe aufgelöst werden.<sup>57</sup>

Der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille tritt sehr klar zum Vorschein, wenn an beiden Unternehmen die gleichen Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind, sog. Beteiligungsidentität. Es kann in dieser Einheit kein permanenter Interessengegensatz vermutet werden. Jedoch kann auch von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen auszugehen sein, wenn ein Gesellschafter über die Mehrheit der Anteile an der Besitzgesellschaft verfügt und der andere Gesellschafter dagegen über die Mehrheit der Anteile an der Betriebsgesellschaft.<sup>58</sup> Diese Annahme kann nur durch eine Interessenkollision zwischen den Gesellschaftern mit nachweislicher Rechtsstreitigkeit widerlegt werden.<sup>59</sup>

<sup>51</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 107; vgl. BFH vom 21.05.1974, VIII R 57/7, in: BStBl. II 1974, 613.

<sup>52</sup> Vgl. BFH vom 24.06.1969, I 201/64, in: BStBl. II 1970, 17.

<sup>53</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1; vgl. BFH vom 23.05.2000, VIII R 11/99, in: BStBl. II 2000, 621.

<sup>54</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>55</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 6 EStH.

<sup>56</sup> Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, in: BStBl. II 1972, 63.

<sup>57</sup> Vgl. BFH vom 27.08.1992, IV R 13/91, in: BStBl. II 1993, 134.

<sup>58</sup> Vgl. BFH vom 24.02.2000, IV R 62/98, in: BStBl. II 2000, 417.

<sup>59</sup> Vgl. BFH vom 15.05.1975, IV R 89/73, in: BStBl. II 1975, 781.

Für die Voraussetzung der personellen Verflechtung ist die Beteiligungsidentität nicht zwingend erforderlich, sondern ist auch bei der sog. Beherrschungsidentität gegeben.<sup>60</sup> Ist eine Person oder Personengruppe, die über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, in der Lage, in beiden Unternehmen ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen, dann ist die Beherrschungsidentität gegeben, wenn die Beteiligungsverhältnisse nicht extrem konträr sind.<sup>61</sup> Es wird in diesem Zusammenhang auch von der sog. Personengruppentheorie gesprochen, bei der der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille auch dann vorliegt, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen in voneinander abweichenden Höhen beteiligt sind, da dieser Zusammenschluss der Personen nicht zufällig erfolgte, sondern auf ein bewusst geplantes Zusammenkommen deutet.<sup>62</sup> Auch hier kann die Vermutung widerlegt werden, wenn nachweislich eine andauernd ernstliche Meinungsverschiedenheit besteht.<sup>63</sup>

Im Falle einer mittelbaren Beteiligung kann die Beherrschungsidentität grds. ebenso vorliegen.<sup>64</sup> Ist zwischen der Person bzw. Personengruppe und der Besitzgesellschaft eine weitere beherrschte Gesellschaft geschaltet, die wiederum ihren einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann, ist die personelle Verflechtung aus Sicht der Betriebsunternehmen begründet.<sup>65</sup> Verwirrung und Unmut finden sich in der Literatur jedoch über die inkonsequente Rechtsprechung bei der Zwischenschaltung von juristischen Personen.<sup>66</sup> Denn im BFH-Urteil vom 27.08.1992<sup>67</sup> wurde auf der Seite des Besitzunternehmens eine mittelbare Beherrschung durch eine zwischengeschaltete GmbH für unzureichend anerkannt, weil die beherrschende Person der Betriebsgesellschaft nicht Gesellschafter des Besitzunternehmens war. Ein Durchgriff auf die zwischen dieser Person und der Besitzgesellschaft zwischengeschaltete GmbH sei demnach nicht möglich.<sup>68</sup>

Ob nun eine Beherrschungsidentität i.S. der Durchsetzbarkeit des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens gegeben ist, ist nach den zustehenden Stimmrechten der Gesellschafter zu entscheiden.<sup>69</sup> Demzufolge ist für den entsprechenden Gesellschafterbeschluss entscheidend, ob Einstimmigkeit, qualifizierte Stimmenmehrheit oder einfache Mehrheit benötigt wird.<sup>70</sup>

Des Weiteren kann ein gleichgerichtetes Interesse im Familienverbund vorliegen, welches das Zusammenrechnen der Anteile und somit auch der Stimmrechte zur

<sup>60</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 6 EStH; vgl. *Bachmann/Ernst*, *SteuStud* 8/2007, 364 (372).

<sup>61</sup> Vgl. BFH vom 01.12.1989, III R 94/87, in: BStBl. II 1990, 500; vgl. BFH vom 24.02.1994, IV R 8-9/93, in: BStBl. II 1994, 466.

<sup>62</sup> Vgl. *Märkel*, *DStR* 2002, 1109 (1114); vgl. BFH vom 24.02.2000, IV R 62/98, in: BStBl. II 2000, 417.

<sup>63</sup> Vgl. BFH vom 14.08.2001, IV B 120/00, in: BFH/NV 2001, 1561.

<sup>64</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 6 EStH.

<sup>65</sup> Vgl. BFH vom 29.11.2007, IV R 82/05, in: BStBl. II 2008, 471; vgl. BFH vom 22.01.1988, III B 9/87, in: BStBl. II 1988, 537; vgl. BFH vom 20.07.2005, X R 22/02, in: BStBl. II 2006, 457.

<sup>66</sup> Vgl. *Engelsing/Sievert*, *SteuerStud* 2003, 624 (633); vgl. *Kaligin*, *Die Betriebsaufspaltung*, 80.

<sup>67</sup> Vgl. BFH vom 27.08.1992, IV R 13/91, in: BStBl. II 1993, 134.

<sup>68</sup> Vgl. *Micker*, *DStR* 2012, 589 (591); vgl. *Kußmaul/Schwarz*, *GmbHHR* 2012, 834 (837).

<sup>69</sup> Vgl. BFH vom 29.01.1997, XI R 23/96, in: BStBl. II 1997, 437.

<sup>70</sup> Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, *GmbHHR* 2012, 834 (835).

Folge hat und somit ggf. eine Beherrschungs- bzw. Beteiligungsidentität besteht. Jedoch ist das Zusammenrechnen bspw. von Ehegattenanteilen nur dann möglich, wenn das Ehepaar eine Personengruppe bildet und in beiden Unternehmen ihren einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchsetzen kann.<sup>71</sup> Eine grds. Vermutung der gleichgerichteten Interessen lediglich aufgrund des Bestehens einer ehelichen Gemeinschaft ist nicht zulässig, auch wenn Ausnahmen möglich sind.<sup>72</sup> Dies kann daher auch als Möglichkeit angesehen werden, die Betriebsaufspaltung zu vermeiden (sog. *Wiesbadener Modell*).<sup>73</sup> Um die Begründung einer Betriebsaufspaltung zu umgehen, werden bei diesem Modell die Ehegatten konträr beteiligt, wodurch eine personelle Verflechtung nicht gegeben ist.<sup>74</sup> Dies kann zu steuerlichen Vorteilen führen, wie Abbildung 3 verdeutlicht, da die Einkünfte des Besitzunternehmens nicht der GewSt unterliegen.<sup>75</sup>

<sup>71</sup> Vgl. BFH vom 15.03.2000, VIII R 82/98, in: BStBl. II 2002, 774.

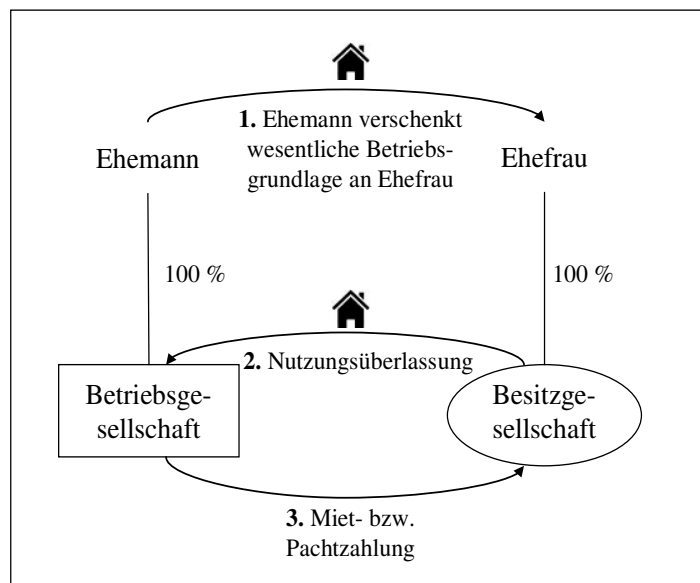
<sup>72</sup> Vgl. BVerfG vom 12.03.1985, BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, in: BStBl. II 1985, 475; vgl. BFH vom 30.07.1985, VIII R 263/81, in: BStBl. II 1986, 359; vgl. BFH vom 09.09.1986, VIII R 198/84, in: BStBl. II 1987, 28.

<sup>73</sup> Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHHR 2012, 834 (841).

<sup>74</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 99.

<sup>75</sup> Die Einkünfte der Besitzgesellschaft werden aufgrund der fehlenden personellen Verflechtung nicht in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Ausführlicher zur Umqualifizierung unter: *Rechtsfolgen*.

Abbildung 3: Wiesbadener Modell



Quelle: In Anlehnung *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 99.

Jedoch kann nach dem Tod eines Ehegatten nachträglich eine Betriebsaufspaltung entstehen, wenn die Ehegatten sich jeweils gegenseitig zu Alleinerben gem. § 2269 BGB erklärt haben, sog. *Berliner Testament*.<sup>76</sup>

Bei Anteilen von volljährigen Kindern sowie sonstigen verschwägerten oder verwandten Personen ist eine Zusammenrechnung der Stimmrechte ausgeschlossen.<sup>77</sup> Bei minderjährigen Kindern können im Allgemeinen unter dem Gesichtspunkt der gleichen Interessen zwischen Eltern und minderjährigen Kindern die Stimmrechte zusammengerechnet werden.<sup>78</sup>

Eine personelle Verflechtung kann auch in besonders gelagerten Ausnahmefällen bei der sog. faktischen Beherrschung begründet werden.<sup>79</sup> Diese liegt vor, wenn trotz unzureichender stimmrechtsmäßiger Beherrschung eine Person bzw. Personengruppe aufgrund von wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen ein bestimmtes Verhalten erreichen würde. Dies kann bspw. dadurch verursacht sein, dass der Gesellschafter zur Verfügung gestellte unverzichtbare Betriebsgrundlagen ohne weiteres entzieht.<sup>80</sup>

<sup>76</sup> Vgl. *Kußmaull/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (841).

<sup>77</sup> Vgl. BFH vom 14.12.1993, VIII R 13/93, in: BStBl. II 1994, 922; vgl. BFH vom 13.12.1983, VIII R 90/81, in: BStBl. II 1984, 474; vgl. *Kußmaull/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (836).

<sup>78</sup> Vgl. *Kußmaull/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (836); vgl. BFH vom 18.10.1972, I R 184/70, in: BStBl. II 1973, 27; vgl. R 15.7 Abs. 8 EStR.

<sup>79</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 6 ErbStH.

<sup>80</sup> Vgl. BMF vom 07.10.2002, IV A 6 - S 2240 - 134/02, in: BStBl. I 2002, 1028.



## IV. Rechtsfolgen

### 1. Rechtsfolgen bei der Besitzgesellschaft

Liegen die oben beschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, ist die Vermietung bzw. Verpachtung durch das Besitzunternehmen nicht mehr rein vermögensverwaltend, sondern gewerblich.<sup>81</sup> Somit wird das Besitzunternehmen in einen Gewerbebetrieb umqualifiziert und nimmt über die von ihr beherrschte Betriebskapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.<sup>82</sup> Somit können Einkünfte, die über eine PersG bezogen werden, zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden, obwohl die Merkmale hierfür nicht erfüllt sind.<sup>83</sup>

Auch wenn die beiden Unternehmen durch die erfüllten Voraussetzungen eine wirtschaftliche Einheit bilden, sind sie nach wie vor rechtlich selbstständig und müssen ihren Gewinn auch getrennt ermitteln.<sup>84</sup> Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass ohne die Aufteilung auf zwei rechtlich selbstständige Unternehmen die erzielten Gewinne der PersG aus der originären Betriebstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind. Durch die Auslagerung der gewerblichen Tätigkeit auf eine Betriebskapitalgesellschaft ist der Gewinn bei dieser Gesellschaft ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen. Allerdings wird dieser Gewinn durch Pachtzahlungen aufgrund der Nutzungsüberlassung auf die Besitzgesellschaft ganz bzw. teilweise transferiert. Ohne das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung sind diese Einkünfte der Besitzpersonengesellschaft nun Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 15 Abs. 2 EStG i.V.m. § 14 S. 3 AO und nicht wie originär ohne die Aufteilung Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der PersG, wie oben beschrieben. Die Rechtsprechung soll mit dem Institut der Betriebsaufspaltung die Klassifizierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verhindern, da aus wirtschaftlicher Sicht weiterhin ein einheitliches Unternehmen besteht und die Klassifizierung nur auf einem rechtlichen Konstrukt beruht.<sup>85</sup> Damit kann festgehalten werden, dass bei der Betriebsaufspaltung mit der Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb lediglich dem ursprünglichen Charakter dieser Einkünfte nachgekommen wird. Folgende Abbildung verdeutlicht dies:

<sup>81</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 76; vgl. BFH vom 12.11.1985, VIII R 240/81, in: BStBl. II 1986, 296.

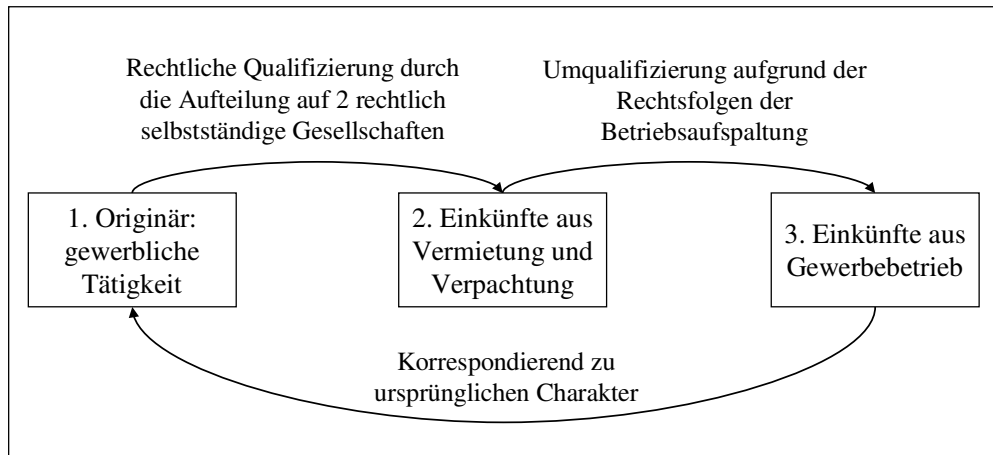
<sup>82</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 4 ErbStH; vgl. BFH vom 13.11.1997, IV R 67/96, in: BStBl. II 1998, 254; vgl. *Bachmann/Ernst*, SteuStud 8/2007, 364 (372).

<sup>83</sup> Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen dem Grunde nach bei Erfüllung der vier Positiv- sowie der drei Negativmerkmale vor gem. § 15 Abs. 2 EStG.

<sup>84</sup> Vgl. *Birk*, Steuerrecht, 218.

<sup>85</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 173.

Abbildung 4: Qualifizierung der Einkünfte



Quelle: In Anlehnung an *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 174.

Zudem wird das Vermögen des Besitzunternehmens Betriebsvermögen und erstreckt sich nicht nur auf die überlassenen Wirtschaftsgüter, sondern auf sämtliche Vermögensgegenstände.<sup>86</sup> Unerheblich dabei ist, ob die Wirtschaftsgüter Eigentum der Besitzgesellschaft oder der Gesellschafter sind. Das Eigentum des Besitzgesellschafters ist lediglich für die Klassifizierung des Sonderbetriebsvermögens I sowie II entscheidend.<sup>87</sup> Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft werden ebenso zu notwendigen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft<sup>88</sup> und unterliegen den besonderen Regelungen für Anteile im Betriebsvermögen, wie z.B. dem Teileinkünfteverfahren. Wäre der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft nicht an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, fehlt es an dem Merkmal der personellen Verflechtung. Dies führt dazu, dass die Einkünfte der PersG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleiben. Die Einkünfte der Besitzpersonengesellschaft unterliegen den Regelungen des GewStG.

Nach der Rechtsprechung des BFH profitiert die Besitzgesellschaft ebenso von einer Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG, wenn diese bei der Betriebsgesellschaft vorliegt.<sup>89</sup> Diese Befreiung gilt auch dann für die Besitzgesellschaft, wenn bei dieser die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht vorliegen.<sup>90</sup>

<sup>86</sup> Vgl. OFD Frankfurt/Main vom 10.05.2012, S 2240 A - 28 – St 219; vgl. BFH vom 24.11.1998, VIII R 61/97, in: BStBl. II 1999, 483; sog. Abfärbewirkung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

<sup>87</sup> Vgl. OFD Frankfurt/Main vom 10.05.2012, S 2240 A - 28 – St 219. Als Sonderbetriebsvermögen I sind die Wirtschaftsgüter auszuweisen, die einem Besitzgesellschaftler gehören und der Besitzgesellschaft zur Weitervermietung an das Betriebsunternehmen überlassen werden. Als Sonderbetriebsvermögen II sind beim Gesellschafter die Wirtschaftsgüter auszuweisen, die diesem gehören und von ihm unmittelbar an das Betriebsunternehmen überlassen werden, sofern dieser Einsatz durch den Betrieb des Besitzunternehmens veranlasst war.

<sup>88</sup> Vgl. OFD Frankfurt/Main vom 10.05.2012, S 2240 A - 28 – St 219.

<sup>89</sup> Vgl. BFH vom 29.03.2006, X R 59/00, in: BStBl. II 2006, 661.

<sup>90</sup> Vgl. *Montag*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), § 18, Rz. 320.

## 2. Rechtsfolgen bei der Betriebsgesellschaft

Bei der Betriebsgesellschaft sind Geschäftsführergehälter als Betriebsausgaben zu klassifizieren, selbst wenn es sich um Gesellschafter des Besitzunternehmens handelt.<sup>91</sup>

Zudem sind auf mögliche verdeckte Einlagen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen zu achten, die ggf. außerbilanziell zu korrigieren sind.<sup>92</sup>

Tritt die Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer KapG auf, ist diese kraft Rechtsform gem. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG als ein gewerbsteuerpflichtiger Gewerbebetrieb zu deklarieren. Demnach sind auch die Grundsätze der Hinzurechnung und Kürzung gem. §§ 8, 9 GewStG zu befolgen. Dies kann unter Umständen zu einer möglichen Doppelbelastung von GewSt zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft führen, wie unter *Steuerliche Nachteile* näher erläutert.

## V. Beendigung

Fällt eine der oben beschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen weg, gilt die Betriebsaufspaltung als beendet. Dies hat zur Folge, dass es im Besitzunternehmen zur Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG kommt, und dies kann zur Aufdeckung von stillen Reserven führen.<sup>93</sup> Allerdings unterliegt der Aufgabegewinn nicht der GewSt.<sup>94</sup> Die Tätigkeit des Besitzunternehmens ist nun wieder als reine Vermögensverwaltung zu sehen.

Entfällt die tatbestandliche Voraussetzung der personellen Verflechtung, z.B. durch die Übertragung der Anteile an der Betriebs- oder Besitzgesellschaft in der Folge von Erbschaft, Schenkung oder Veräußerung, kann die Versteuerung von stillen Reserven vermieden werden, wenn gleichzeitig die Voraussetzung einer gewerblichen Betriebsverpachtung vorliegt, d.h. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen werden.<sup>95</sup> In diesem Fall hat die Betriebsaufspaltung lediglich die Grundsätze der Betriebsverpachtung überlagert, und die Fortsetzungsmöglichkeit der gewerblichen Verpachtung ohne Gewinnrealisierung lebt wieder auf.<sup>96</sup> Auch wenn bspw. durch das Erreichen der Volljährigkeit der Kinder die personelle Verflechtung wegfällt, ist im Billigkeitswege nicht zwingend eine Betriebsaufgabe anzunehmen.<sup>97</sup>

Wird über das Vermögen des Betriebsunternehmens ein Insolvenzverfahren eröffnet, führt dies ebenso zum Wegfall der personellen Verflechtung.<sup>98</sup> Da der Insolvenzverwalter gem. § 81 InsO das alleinige Verwaltungs- und Verfügungsrecht

<sup>91</sup> Vgl. BFH vom 09.07.1970, IV R 16/69, in: BStBl. II 1970, 722.

<sup>92</sup> Dazu ausführlicher unter: *Steuerliche Nachteile*.

<sup>93</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 606; vgl. BFH vom 13.12.1983, VIII R 90/8, in: BStBl. II 1984, 474; vgl. BFH vom 15.12.1988, IV R 36/84, in: BStBl. II 1989, 363.

<sup>94</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>95</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 179; vgl. *Höhm*, DStR 1998, 61 (62).

<sup>96</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 179; vgl. BFH vom 06.03.1997, XI R 2/96, in: BStBl. II 1997, 460.

<sup>97</sup> Vgl. *Höhm*, DStR 1998, 61 (62); vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>98</sup> Vgl. BFH vom 08.12.1993, XI R 16/93, in: BFH/NV 1994, 631; vgl. BFH vom 06.03.1997, XI R 2/96, in: BStBl. II 1997, 460.

über das Vermögen erlangt, hat die Besitzgesellschaft oder haben ihre Gesellschafter keinen Einfluss mehr, und die personelle Verflechtung gilt als aufgehoben.<sup>99</sup>

Bei dem Wegfall der Voraussetzung der sachlichen Verflechtung ist die Betriebsaufgabe und somit die Gewinnrealisierung bei der Besitzgesellschaft zwingend gegeben.<sup>100</sup> In der Praxis entfällt die sachliche Verflechtung z.B. aufgrund von Veräußerungen sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen an das Betriebsunternehmen oder Dritte, wenn die Nutzungsüberlassung beendet wird oder auch die Wirtschaftsgüter an Bedeutung für das Betriebsunternehmen verlieren.

## C. Kritische Würdigung

### I. Vorteile und Gründe

#### 1. Allgemein

Die Betriebsaufspaltung wurde nicht, wie vermutet werden könnte, als Steueroptimierungsmodell entwickelt, sondern vielmehr aus haftungsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Überlegungen heraus.<sup>101</sup> Die Aufsetzung einer Struktur, welche zu einer Betriebsaufspaltung führt, zielt im Regelfall darauf ab, die steuerlichen sowie insbesondere die zivilrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Vorteile von KapG und PersG oder Einzelunternehmen miteinander zu verbinden.<sup>102</sup> Jedoch sind einige Gründe für eine Betriebsaufspaltung weggefallen, da z.B. mit Hilfe dieses Rechtsinstituts nur bis 1996 Vermögenssteuer und bis 1997 Gewerbekapitalsteuer ggü. einer GmbH eingespart werden konnten.<sup>103</sup>

#### 2. Haftungsbeschränkung

Als Hauptvorteil einer Betriebsaufspaltung wird meist die Möglichkeit zur Aufspaltung der Haftung des Betriebsvermögens genannt, die Haftungsbegrenzung.<sup>104</sup> Da die Vermögensverwaltung der Besitzgesellschaft mit geringeren wirtschaftlichen Risiken<sup>105</sup> belastet ist als der operative Geschäftsbetrieb der Betriebsgesellschaft, können so werthaltige Wirtschaftsgüter von der Haftung für diese Risiken ausgeschlossen werden.<sup>106</sup> Durch die Trennung zwischen der gewerblichen Tätigkeit

<sup>99</sup> Vgl. *Höhmann*, DStR 1998, 61 (62).

<sup>100</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>101</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 581.

<sup>102</sup> Vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (20).

<sup>103</sup> Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 581.

<sup>104</sup> Vgl. *Arnhold/Pathe*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 165.

<sup>105</sup> Risiken können z.B. Schadensersatzforderungen von Kunden sein.

<sup>106</sup> Vgl. *Arnhold/Pathe*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 167. In bestimmten Fällen kann allerdings die Haftungsfreistellung durchbrochen werden. Näheres dazu: vgl. BGH vom 29.02.1993, II ZR 265/91, in: BGHZ 122, 123; vgl. BGH vom 23.09.1991, II ZR 135/90, in: BGHZ 115, 187; vgl. BGH vom 17.09.2011, II ZR 178/99, in: DB 2001, 2338 sowie Regeln über den Kapitalersatz gem. §§ 32 a, 32 b GmbHG. Jedoch ist eine Freistellung der Haftungsrisiken der Besitzgesellschaft in diesen Fällen durch die Produkthaftungspflicht möglich, da die Ansprüche gegen die Betriebs-

und dem Vermögensbesitz erstreckt sich im Falle einer Insolvenz bei der Betriebskapitalgesellschaft die Insolvenzmasse nicht auf die überlassenen Wirtschaftsgüter.<sup>107</sup> Somit ist eine Unternehmensfortführung bzw. Sanierung bei krisenbetroffenen Unternehmen möglich.<sup>108</sup> Im Vergleich zu einer insolventen KapG ist eine Sanierung nur durch eine Mindestbefriedigung der Gläubiger möglich, deren Zustimmung vorausgesetzt, und resultiert meist in der Aufopferung des wertvollen Betriebsvermögens.<sup>109</sup>

Jedoch sollte nicht vergessen werden, dass die Besitzgesellschaft mit den überlassenen Wirtschaftsgütern für sämtliche Betriebssteuern<sup>110</sup> der Betriebsgesellschaft gem. § 74 AO haftet, wenn die Besitzgesellschaft oder ihre Gesellschafter wesentlich an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind oder zumindest einen beherrschenden Einfluss ausüben können.<sup>111</sup>

### 3. Steuerliche Vorteile

Zwar unterliegt die Besitzgesellschaft durch die Qualifizierung in die Gewerblichkeit mit allen Aktivitäten der Gewerbesteuerpflicht und mit allen Wirtschaftsgütern der Steuerverstrickung, jedoch existieren Vorteile, die eine Betriebsaufspaltung attraktiver erscheinen lässt, als das reine Betreiben einer gewerblichen Tätigkeit durch z.B. ein Einzelunternehmen.

Als steuerlicher Vorteil kann die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführergehältern als Betriebsausgaben genannt werden, wenn die Anteilseigner des Betriebsunternehmens auch gleichzeitig Geschäftsführer sind.<sup>112</sup> Im Vergleich dazu kann ein Einzelunternehmen kein Geschäftsführergehalt aufgrund der rechtlichen Identität mit dem Inhaber zahlen, und eine PersG kann die Gehaltszahlungen an ihre Anteilseigner nur als Sonderbetriebseinnahmen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ausweisen, welche ebenso der Gewerbesteuer unterliegen. Somit ist durch diese Form der Betriebsaufspaltung eine Gewerbesteuerersparnis zu erzielen.<sup>113</sup>

Zusätzlich können bei der KapG für den Geschäftsführer gewinnmindernde Pensionsrückstellungen gebildet werden, sofern die Voraussetzungen des § 6a EStG

gesellschaft durch das Produkthaftungsgesetz geltend gemacht werden können. Zusätzlich kann es zu einer Durchgriffshaftung kommen, wenn ein Rechtsmissbrauch durch eine unerlaubte Handlung gem. § 826 BGB gegeben ist.

<sup>107</sup> Vgl. *Arnhold/Pathe*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 167. Die Wirtschaftsgüter sind dem sog. Gläubigerzugriff entzogen.

<sup>108</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 210.

<sup>109</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>110</sup> Darunter werden Gewerbe-, Umsatz-, Versicherungs- und Beförderungsteuer sowie Verbrauchsteuern verstanden. Ausgeschlossen werden Einkommen-, Körperschaft-, Grund- und Grunderwerbsteuer sowie Zölle und andere Eingangsabgaben.

<sup>111</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 42; vgl. *Jestädt*, DStR 1989, 243 (246).

<sup>112</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1; vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (21).

<sup>113</sup> Jedoch hat dieser Vorteil seit der Einführung des begünstigten Einkommensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte gem. § 32c EStG sich deutlich verkleinert. Die gewerblich tätige Personenhandels-gesellschaft sowie der Einzelunternehmer profitieren völlig von der Tarifbegrenzung. Vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (21).

vorliegen.<sup>114</sup> Dies ist nicht für die Gesellschafter einer PersG möglich. Daneben wird die Steuerbemessungsgrundlage auch durch Tantieme und Beiträge für Direktversicherungen, die im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung dieser standhalten, gemindert.<sup>115</sup>

Im Vergleich zu einer KapG, vor die kein Einzelunternehmen oder keine PersG als Besitzunternehmen geschaltet ist, kann bei einer Betriebsaufspaltung durch das Vorschalten dieser Rechtsformen als Besitzunternehmen der gewerbsteuerliche Freibetrag i.H.v. 24.500 Euro gem. § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG in Anspruch genommen werden.<sup>116</sup>

Ferner können die Investitionsabzugsbeträge<sup>117</sup> und Sonderabschreibungen zur Förderung von mittelständischen Unternehmen nach § 7g EStG in Anspruch genommen werden. Voraussetzung dafür ist das Nichtüberschreiten der in § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG genannten Größenmerkmale. Vorteilhaft ggü. reinen PersG oder KapG ist, dass die Betriebsvermögen der Besitz- sowie Betriebsgesellschaft für die großenabhängigen Voraussetzungen, welche im Gesetz genannt werden, nicht zusammenzurechnen sind. Demnach kann § 7g EStG leichter zur Anwendung kommen, und das Unternehmen kann ein Wirtschaftsgut vorverlagert abschreiben, da im Vorjahr der Anschaffung eine gewinnmindernde Rücklage gebildet wurde. Dies führt zu Liquiditätsvorteilen durch Steuerstundungseffekte, da im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages die Steuerbelastung geringer ausfällt, aber in den darauffolgenden Jahren sich diese entsprechend wieder erhöht.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige Vergünstigungen in Anspruch nehmen, welche den Einschluss der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen voraussetzen, wie z.B. die Bildung von Rücklagen sowie die Gewährung von Investitionszulagen und Vergünstigungen.<sup>118</sup> Grundsätzlich kann durch eine Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit von unbeweglichen Investitionsobjekten keine eigenbetriebliche Nutzung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2 InvZulG angenommen werden, wenn in einer Betriebsstätte eines anderen Steuerpflichtigen diese Wirtschaftsgüter verwendet werden.<sup>119</sup> Nach formaler Sichtweise würde weder dem Besitz- noch dem Betriebsunternehmen die Investitionszulage bei der Verpachtung an das Betriebsunternehmen zustehen. Dennoch gewährt die Finanzverwaltung dem Besitzunternehmen die Zulage, da dieses sich über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.<sup>120</sup>

Zudem sind steuerliche Vorteile bei der Veräußerung von Grundstücken im Rahmen einer unechten Betriebsaufspaltung denkbar, da die Veräußerungsgewinne steuerfrei bleiben, soweit zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstückes im Privatvermögen mindestens 10 Jahre gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG liegen,

<sup>114</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>115</sup> Vgl. *Söffing*, Die Betriebsaufspaltung, 325.

<sup>116</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 206.

<sup>117</sup> Vor der Unternehmensteuerreform 2008 wurden diese als Ansparabschreibungen bezeichnet.

<sup>118</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>119</sup> Vgl. *Philipp*, DB 1981, 2042 (2044).

<sup>120</sup> Vgl. BMF vom 05.05.1977, IV B 2 - S 1988 - 150/77, in: BStBl. I 1977, 246; vgl. BFH vom 24.04.1986, III B 55/85, in: BStBl. II 1986, 573.

sofern die sog. *3-Objekte-Grenze*<sup>121</sup> nicht überschritten wird und nicht von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist.

Als weiteren Vorteil der Betriebsaufspaltung entspricht die Bemessungsgrundlage der ErbSt beim Erwerb einer PersG dem Ertragswert gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95 ff. BewG. Zudem können bei der Übertragung von Betriebsvermögen die Vergünstigungsvorschriften gem. § 13a,b ErbStG genutzt werden.<sup>122</sup> Vorteilhaft ist des Weiteren die Verrechenbarkeit von Verlusten mit anderen Einkünften der Besitzgesellschaft, die bei der Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit entstehen.<sup>123</sup> Hingegen sind die Verluste einer KapG nur gem. § 10d EStG zurück- bzw. vortragsfähig.

Erbrechtliche Vorteile ergeben sich außerdem im Rahmen der Betriebsaufspaltung auch in der Hinsicht, dass eine PersG mit einem großen Anlagevermögen bessergestellt wird als eine KapG, da die Anteile unterschiedlich bewertet werden und somit das sog. *Stuttgarter Verfahren*<sup>124</sup> bei einer ertragsstarken KapG bei der Bewertung nichtorientierter Anteile nachteilig ist.<sup>125</sup>

#### 4. Außersteuerliche Vorteile

Die Sicherung der Unternehmenskontinuität insbesondere von Familiengesellschaften kann durch eine Betriebsaufspaltung erlangt werden, wenn das operative Geschäft des Betriebsunternehmens gesellschaftsfremden Managern überlassen wird und die laufenden Pachteinnahmen für die überlassenen Wirtschaftsgüter in die Besitzgesellschaft fließen und so als Einkommensquelle oder auch als Alters- und Familienvorsorge für die Unternehmerfamilie dient.<sup>126</sup> Durch diese Nutzung der Fremddorganschaft wird mittelbar auch der Abzug des Geschäftsführergehalts als Betriebsausgabe möglich und wirkt sich somit ebenso als Steuerersparnis aus.<sup>127</sup>

Des Weiteren ermöglicht die Betriebsaufspaltung eine Erleichterung bei der Beteiligung von neuen Gesellschaftern im Vergleich zur PersG.<sup>128</sup> Diese können entweder an beiden Gesellschaften oder nur an einer beteiligt werden. So kann die Betriebskapitalgesellschaft von jeglichen Abfindungsansprüchen sowie Auseinandersetzungstreitigkeiten verschont bleiben, und eine Austragung erfolgt nur

<sup>121</sup> D.h. werden mehr als 3 Objekte innerhalb von 5 Jahren veräußert, ist die Veräußerung grds. gewerblich. Vgl. BFH vom 10.12.2001, GrS 1/98, in: BStBl. II 2002, 291.

<sup>122</sup> Vgl. *Montag*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), § 18, Rz. 310. Mit Beschluss vom 27.09.2012 des BFH wurde das ErbStG als verfassungswidrig eingestuft und dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt. Der BFH vertritt die Auffassung, dass die Begünstigungsvorschriften gem. § 13a,b ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

<sup>123</sup> Vgl. *Montag*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), § 18, Rz. 310.

<sup>124</sup> Schätzmethode für den gemeinen Wert von Anteilen an nicht börsennotierten KapG im Rahmen der ErbSt.

<sup>125</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 216.

<sup>126</sup> Vgl. *Arnhold/Pathé*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 173; vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 43.

<sup>127</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>128</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 43.

über die Ebene der Besitzgesellschaft.<sup>129</sup> Zudem kann durch eine ausschließliche Beteiligung von Nachfolgern an der Betriebsgesellschaft eine Vermögensübertragung mit steuerlichen Konsequenzen vermieden werden. Ziehen sich die bisherigen Gesellschafter infolge der Nachfolgebeteiligung aus dem Unternehmen zurück, sollte allerdings darauf geachtet werden, dass die Tatbestandsvoraussetzung der personellen Verflechtung weiterhin gegeben ist, da es sonst zu einer ungewollten Aufdeckung von stillen Reserven kommen kann.<sup>130</sup>

Ein weiterer Vorteil der Betriebsaufspaltung zeigt sich bei einer Betriebskapitalgesellschaft im Vergleich zur PersG darin, dass die Kapitalbeschaffung leichter möglich ist.<sup>131</sup> Völlig offen steht die Kapitalbeschaffung allerdings nur der Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer AG, da lediglich diese den Kapitalmarkt nutzen kann.<sup>132</sup> In der Rechtsform einer GmbH liegt dieser Vorteil weniger vor, da GmbH-Anteile schwerer austauschbar sind.

Durch die Betriebsaufspaltung können des Weiteren die Rechnungs- und Publizitätsregeln für KapG gem. §§ 264 ff. sowie §§ 325 ff. HGB im Vergleich zu einer reinen KapG ohne Besitzpersonengesellschaft umgangen werden,<sup>133</sup> denn die Offenlegungspflicht vom Jahresabschluss, Anhang sowie Lagebericht gilt nur für die Betriebskapitalgesellschaft, nicht jedoch für die Besitzpersonengesellschaft. Die publizitätspflichtigen Angaben der Betriebsgesellschaft sind eher gering, da sich die Einteilung des HGB in klein, mittel, groß an den Größenmerkmalen Bilanzsumme, Jahresüberschuss und Arbeitnehmerzahl orientiert. Durch die echte Betriebsaufspaltung befinden sich das Anlagevermögen, mögliche Kredite sowie ein Teil des Jahresüberschusses in der Besitzgesellschaft, wodurch aufgrund einer geringen Vermögensausstattung der Betriebsgesellschaft eine erleichterte Offenlegung i.S.d. § 326 HGB erreicht werden kann.<sup>134</sup> Ist die Besitzgesellschaft hingegen in der Rechtsform einer KapG gewählt, unterliegt diese zwar ebenfalls der Offenlegungspflicht, jedoch kann durch eine geschickte Verteilung auf beide Gesellschaften eine größenabhängige Erleichterung der §§ 264 ff. HGB erreicht werden.<sup>135</sup>

Zusätzlich werden Ansprüche aus einer betrieblichen Altersversorgung der Betriebsgesellschaft zuzurechnen sein, da in den meisten Fällen die Arbeitnehmer bei dieser angestellt sein werden. Vorteilhaft ist auch hier, dass die Besitzgesellschaft nicht das Risiko trägt. Selbst wenn die Arbeitnehmer ursprünglich einem Arbeitsverhältnis mit der Besitzgesellschaft nachgegangen sind, gehen die Arbeitsverhältnisse bei

<sup>129</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>130</sup> Vgl. *ibid.*, 44. Dies kann durch den einheitlichen Betätigungswillen der gleichen Gesellschaftsgruppen bei beiden Gesellschaften erfolgen.

<sup>131</sup> Vgl. *Arnhold/Pathe*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 174.

<sup>132</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 44.

<sup>133</sup> Vgl. *Arnhold/Pathe*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 175; vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 49.

<sup>134</sup> In diesem Fall ist nur die Bilanz mit Anhang einzureichen, wobei der Anhang die Gewinn- und Verlustrechnung betreffenden Angaben nicht enthalten muss.

<sup>135</sup> Vgl. *Arnhold/Pathe*, in: Gummert (Hrsg.), § 10, Rn. 175.



Begründung einer Betriebsaufspaltung gem. § 613a BGB auf die Betriebsgesellschaft über.<sup>136</sup>

## II. Nachteile

### 1. Allgemein

Neben dieser großen Anzahl von Vorteilen einer Betriebsaufspaltung sollten jedoch die Nachteile nicht vernachlässigt werden. Auch diese werden im Folgenden in steuerliche und außersteuerliche Nachteile eingeteilt.

### 2. Steuerliche Nachteile

Wie bereits unter *Voraussetzungen* beschrieben, müssen sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung vorliegen. Fällt nun die personelle Verflechtung durch unvorhersehbare Ereignisse, wie z.B. Tod oder Ehescheidung, weg, liegt auch keine Betriebsaufspaltung mehr vor.<sup>137</sup> Dies kann mitunter zu steuerlichen Nachteilen führen, da eine Gewinnrealisierung beim Besitzunternehmen bejaht werden kann.<sup>138</sup> Auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft fallen unter die aufgedeckten stillen Reserven.<sup>139</sup> Um dies zu vermeiden, sollte im Voraus eine sorgfältige Unternehmensnachfolgeplanung durchgeführt werden, die jedoch auch mit weiteren Beratungskosten verbunden sein wird.

Als weiterer Nachteil kann die beschränkte Aufnahme neuer Gesellschafter zu sehen sein. Denn handelt es sich bspw. um einen Mehrheitsgesellschafter, kann dies zum Wegfall der personellen Verflechtung führen und somit ebenfalls das Aufdecken von stillen Reserven verursachen.<sup>140</sup>

Liegt zudem keine körperschaftliche Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG vor,<sup>141</sup> können Verluste der Betriebskapitalgesellschaft nicht mit sonstigen positiven Einkünften der Gesellschafter verrechnet werden.<sup>142</sup> Dies führt aufgrund der

<sup>136</sup> Vgl. *ibid.*, Rn. 170. Jedoch kann die Besitzgesellschaft für Altverbindlichkeiten und Neuverbindlichkeiten gem. § 613 a Abs. 2 BGB aus dem übergegangenen Arbeitsverhältnis haften.

<sup>137</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 208; sog. verunglückte Betriebsaufspaltung.

<sup>138</sup> Eine Bejahung kann erfolgen, wenn mit dem Wegfall der Betriebsaufspaltung zugleich die Verpachtung beendet wird und die Besitzgesellschaft weder den Betrieb selbst fortführt noch die von der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter an einen Dritten weiter verpachtet. Besteht die Verpachtung an die Betriebsgesellschaft auch weiter, finden die Grundsätze der Betriebsverpachtung Anwendung (siehe unter *Beendigung*). Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 179.

<sup>139</sup> Vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (22).

<sup>140</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>141</sup> In der Regel wird eine körperschaftsteuerliche Organschaft bei einer Betriebsaufspaltung nicht anerkannt. Zwar liegen die allgemeinen Voraussetzungen vor, jedoch verlangt der BFH weitere Voraussetzungen. Vgl. BFH vom 25.06.1957, I 119/56 U, in: BStBl. III 1957, 303; vgl. BFH vom 18.04.1973, I R 120/70, in: BStBl. II 1973, 740.

<sup>142</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 208; vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (21).

Progression zu einer höheren steuerlichen Belastung als bei einem einheitlichen Unternehmen.<sup>143</sup>

Außerdem ist zu bedenken, dass regelmäßig Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Angemessenheit der Pachtzinsen, Pensionsbezüge sowie Geschäftsführergehälter mit der Finanzverwaltung (FinVerw) auftreten können,<sup>144</sup> wenn eine Vereinbarung nicht dem Fremdvergleich standhält.<sup>145</sup> Fehlt es in diesem Zusammenhang an einer sorgfältigen und zuvor durchgeführten Dokumentation, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung der Betriebskapitalgesellschaft angenommen werden.<sup>146</sup> Umgekehrt könnte auch eine verdeckte Einlage der Besitzgesellschaft angenommen werden, wenn bspw. eine rückständige Pachtforderung der Betriebsgesellschaft erlassen wird.<sup>147</sup> Sowohl die verdeckte Gewinnausschüttung als auch die verdeckte Einlage müssen auf Ebene der Gesellschaft außerbilanziell korrigiert werden, wenn zuvor der handelsrechtliche Jahresüberschuss dadurch gemindert bzw. erhöht wurde.

Weiterführend kann es als nachteilig angesehen werden, dass der Sparerpauschbetrag keine Anwendung findet, da die Gewinnausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden.<sup>148</sup>

Zusätzlich kann es seit dem Wegfall von § 9 Nr. 4 GewStG mit dem Unternehmenssteuergesetz 2008 zu einer anteiligen Doppelbelastung mit GewSt bei der Besitz- sowie Betriebsgesellschaft kommen, denn beide Unternehmen sind nach § 2 GewStG gewerbsteuerpflichtig. Gemäß § 8 GewStG sind Entgelte für Geld- und Sachkapitalüberlassungen i.H.v. einem Viertel der Summe des Aufwandes hinzuzurechnen, soweit alle Finanzierungsaufwendungen und Finanzierungsanteile den Freibetrag von 100.000 Euro übersteigen. Als Finanzierungsentgelte sind nach § 8 Nr. 1 d GewStG ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, sowie die Hälfte bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern anzusetzen. Dabei spielt es für die Hinzurechnung keine Rolle, ob diese Entgelte bereits beim Empfänger der GewSt unterliegen. Auch die Dauer der Überlassung ist in diesem Zusammenhang bedeutungslos.<sup>149</sup> Somit hat die Betriebsgesellschaft für die Nutzung der überlassenen Wirtschaftsgüter dem Gewinn aus Gewerbebetrieb anteilige Beträge wieder hinzuzurechnen. Aufgrund der Umqualifizierung des Besitzunternehmens in einen Gewerbebetrieb unterliegen somit auch die Nutzungsentgelte, die von der Betriebsgesellschaft zufließen, der GewSt.

<sup>143</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>144</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 208.

<sup>145</sup> Vgl. BFH vom 29.10.1974, I R 83/73, in: BStBl. II 1975, 366.

<sup>146</sup> Vgl. BFH vom 14.07.2004, I R 57/03, in: BFHE 206, 431; vgl. *Birk*, Steuerrecht, Rn. 1252. Liegt keine zivilrechtliche wirksame Vereinbarung vor, die im Voraus abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt wurde, wird jede, von der Gesellschaft erbrachte Leistung, auch wenn diese angemessen ist, in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft - sog. totale verdeckte Gewinnausschüttung. Zudem muss die Vereinbarung zwischen der KapG und ihrem beherrschenden Gesellschafter dem sog. Fremdvergleich standhalten.

<sup>147</sup> Vgl. BFH vom 24.05.1984, VIII R 90/81, in: BStBl. II 1984, 747.

<sup>148</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1.

<sup>149</sup> Vgl. *Heß*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Betriebsaufspaltung, Rn. 1; vgl. *Baumert/Schmidt-Leithoff*, DStR 2008, 888 (888).

Eine steuerliche Mehrbelastung kann jedoch nur verhindert werden, wenn Personen außerhalb des Gesellschafterkreises Wirtschaftsgüter entgeltlich überlassen, da in diesen Fällen die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG greift.<sup>150</sup> Bei hohen GewSt-Hebesätzen kann dabei keine vollständige Kompensation erfolgen, sowie bei geringen bzw. negativen Ergebnissen entstehen Anrechnungüberhänge, und ein Ausgleich versagt.<sup>151</sup> Dennoch verstößt diese Regelung mit der eintretenden Doppelbelastung laut BFH nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 GG.<sup>152</sup>

Als ein weiterer steuerlicher Nachteil konnte lange Zeit die Unsicherheit bzgl. der Anwendung und Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung oder gegen unangemessen niedriges Nutzungsentgelt genannt werden. Fraglich war, ob Aufwendungen für die im Rahmen der Betriebsaufspaltung überlassenen Wirtschaftsgüter dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen.<sup>153</sup> Zwar fand sich in der Literatur eine Ablehnung dessen,<sup>154</sup> aber das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hatte den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG auf unentgeltliche und teilentgeltliche Nutzungsüberlassungen ausgeweitet.<sup>155</sup> Somit greift § 3c Abs. 2 EStG auf den unentgeltlichen Teil, so dass von diesem Teil der Kosten auch nur 60 % abgezogen werden dürfen.<sup>156</sup> Jedoch wurde in der Literatur diese Ausweitung kritisiert, da es sich nach dem Gesetzeswortlaut um Aufwendungen handeln muss, die mit Einnahmen gem. § 3 Nr. 40 EStG im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Da dies eine weite Auslegung zulässt, existieren auseinanderfallende finanzgerichtliche Entscheidungen,<sup>157</sup> die somit eher zur Verunsicherung führten.<sup>158</sup> Jedoch hat der BFH in seinem Urteil vom 28.02.2013<sup>159</sup> diesbezüglich Stellung bezogen. Demnach unterfallen dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG grds. auch Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die der an einer KapG beteiligte Gesellschafter dieser zur Nutzung überlässt. Hingegen findet es keine Anwendung auf Aufwendungen, die vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung der Einkünfte in voller Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.<sup>160</sup>

<sup>150</sup> Vgl. *Baumert/Schmidt-Leithoff*, DStR 2008, 888 (892).

<sup>151</sup> Vgl. *Strahl*, DStR 2008, 9 (10).

<sup>152</sup> Vgl. BFH vom 21.05.1974, VIII R 57/70, in: BStBl. II 1974, 613.

<sup>153</sup> Vgl. *Micker*, DStR 2012, 589 (592).

<sup>154</sup> Vgl. *Crezelius*, DB 2002, 1124 (1125).

<sup>155</sup> Vgl. BMF vom 08.11.2010, IV C 6 - S 2128 - 07/10001, in: BStBl. I 2010, 1292.

<sup>156</sup> Vgl. *Micker*, DStR 2012, 589 (592).

<sup>157</sup> Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wird beim Verzicht auf Pachteinahmen aufgrund finanzieller Schwierigkeiten der Betriebsgesellschaft bezweifelt: vgl. FG Düsseldorf vom 19.04.2006, 15 V 346/06 A (F), in: BeckRS 2006, 26025471; vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 23.09.2009, 2 K 1486/08, in: DStRE 2011, 1180; vgl. FG Köln vom 24.08.2010, 8 K 4878/06, in: DStRE 2011, 334. Ein mittelbarer Zusammenhang wird nicht für ausreichend für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG angesehen: vgl. FG Münster vom 14.04.2011, 6 K 2973/09 E, F sowie 6 K 2977/09 F, in: BB 2011, 1812.

<sup>158</sup> Vgl. *Micker*, DStR 2012, 589 (592).

<sup>159</sup> Vgl. BFH vom 28.02.2013, IV R 49/11, in: DStR 2013, 953.

<sup>160</sup> Vgl. *ibid.*

### 3. Außersteuerliche Nachteile

Zwar ergeben sich durch die Aufspaltung viele Vorteile, dennoch werden durch die Schaffung einer zusätzlichen Gesellschaft die Unternehmensstruktur sowie die Organisation komplexer und gehen somit einher mit höheren Verwaltungskosten.<sup>161</sup> Dies können u.a. höhere Kosten für die getrennte Buchführung sowie für separate Jahresabschlüsse sein.<sup>162</sup>

Zudem sollte nicht außer Acht gelassen werden, dass durch die Vermögensaufteilung auf zwei Unternehmen die Kreditbasis geschmälert wird und somit zusätzliche Sicherheiten gewährleistet werden müssen.<sup>163</sup> Dies kann bei nicht ausreichender finanzieller Ausstattung deutlich das Insolvenzrisiko, vor allem bei der Betriebsgesellschaft, erhöhen.

Des Weiteren kann die Rechtsunsicherheit aufgrund der unzureichenden gesetzlichen Kodifizierung des Konstrukts der Betriebsaufspaltung als Nachteil gesehen werden. Selbst nach über 70 Jahren Existenz der Betriebsaufspaltung beschäftigt sich die Rechtsprechung nach wie vor mit dieser Thematik und entwickelt dieses Rechtsinstitut weiter. Zudem hat sich eine große Anzahl an BFH-Richtern öffentlich gegen die Betriebsaufspaltung ausgesprochen.<sup>164</sup> Auch ist nicht auszuschließen, dass das Konstrukt der Betriebsaufspaltung langfristig – z.B. im Zusammenhang mit einer möglichen Abschaffung der GewSt – aufgehoben wird.

Ferner wird der Vorteil der Haftungsbeschränkung bei einer Betriebsaufspaltung wohl nur bedingt zutreffen, wenn es sich um einen Darlehensvertrag mit einem Kreditinstitut handelt, da dieses sich zusätzliche Sicherheiten aus dem Vermögen der Besitzgesellschaft geben lässt oder sie als Bürgen in Anspruch nimmt.<sup>165</sup> Zudem kann in bestimmten Fällen die Haftungsfreistellung durchbrochen werden, wie bereits unter *Haftungsbeschränkung* beschrieben. Demnach kann eine Durchgriffshaftung auf die Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft eintreten, wenn ein Verstoß gegen Treu und Glauben bzw. eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliegt.<sup>166</sup>

Des Weiteren rechtfertigt die Anteilsmehrheit an zwei Schwestergesellschaften nicht die Annahme, dass die Stimmrechte der Gesellschafter einheitlich ausgeübt werden.<sup>167</sup> Zwar scheint oftmals eine Zweckgemeinschaft gebildet worden zu sein, um die jeweiligen wirtschaftlichen Interessen zu verfolgen. Jedoch können ohne den finanziellen Beitrag des Geschäftspartners die Interessen nicht umgesetzt werden, wodurch das Zusammenschließen eher zu einer Notwendigkeit wird, als dass von gleichgerichteten Interessen ausgegangen werden kann.<sup>168</sup> Da die Betriebsaufspaltung

<sup>161</sup> Vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (20).

<sup>162</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 207.

<sup>163</sup> Vgl. *ibid.*, 208.

<sup>164</sup> Vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (22).

<sup>165</sup> Vgl. *Buchheister*, BB 1996, 1867 (1867); vgl. *van Randenborg*, DStR 1998, 20 (22).

<sup>166</sup> Vgl. BGH vom 29.11.1956, II ZR 156/55, in: BGHZ 22, 226; vgl. BGH vom 30.11.1978, II ZR 204/76, in: NJW 1979, 2104; vgl. BGH vom 23.09.1991, II ZR 135/90, in: BGHZ 115, 187; vgl. BGH vom 29.02.1993, II ZR 265/91, in: BGHZ 122, 123; vgl. BGH vom 17.09.2011, II ZR 178/99, in: DB 2001, 2338.

<sup>167</sup> Vgl. *Dehmer*, DStR 2010, 1701 (1702). Dazu ausführlicher unter *Personelle Verflechtung*.

<sup>168</sup> Vgl. *Dehmer*, DStR 2010, 1701 (1702).

ohne Antrag entsteht und es ausreicht, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, auch ohne bewusste Absicht des Gesellschafters, sollte im Sinne der Rechtssicherheit jeder Gesellschafter die finanziellen Konsequenzen daraus erkennen können.<sup>169</sup> Fraglich bleibt, ob dies tatsächlich beim Zusammenschluss der Fall sein wird.

Die gleiche Kritik erstreckt sich auch auf das Zusammenrechnen der Anteile von minderjährigen Kindern und von deren Eltern. Ob ein bewusstes Zusammenwirken von Seiten der minderjährigen Kinder gegeben sein wird, kann angezweifelt werden.<sup>170</sup>

Auch im Bereich der Umsatzsteuer hat die einhergehende Fortentwicklung Einfluss. Meist waren auch die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft erfüllt,<sup>171</sup> wenn eine Betriebsaufspaltung vorlag. Seit dem BFH-Urteil vom 22.04.2010<sup>172</sup> sind bei Schwestergesellschaften die Voraussetzungen nun grds. nicht mehr identisch. Der BFH entschied, dass für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft die Stimmrechte nicht mehr zusammengerechnet werden dürfen. Somit kann nicht mehr von gleichgerichteten Interessen nur aufgrund der Beteiligungsverhältnisse ausgegangen werden. Dies steht eindeutig im Widerspruch zur Rechtsprechung der Betriebsaufspaltung, bei der aufgrund der Personengruppentheorie gleichgerichtete Interessen angenommen wurden.<sup>173</sup> Zwar kann dem entgegengehalten werden, dass der V. Senat nur für die Umsatzsteuer (sowie Kindergeld) und nicht für Ertragsteuern zuständig ist, aber dies schließt nicht die Anwendbarkeit aus und verdeutlicht nur die Uneinigkeit innerhalb des BFH.<sup>174</sup> Damit kann festgehalten werden, dass in jedem Einzelfall geprüft werden muss, ob die Annahme der gleichgerichteten Interessen durch die konkreten Umstände gerechtfertigt sind.<sup>175</sup> Sofern keine Stimmbindungsverträge vorliegen oder sogar ein einziger Gesellschafter hinter beiden Unternehmen steht, dürfte das Vorliegen des einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens nicht konkret nachzuweisen sein.<sup>176</sup> Dies verdeutlicht die große Rechtsunsicherheit und ist eindeutig als Nachteil anzusehen.

### III. Verfassungsmäßigkeit

Die Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in gewerbliche Einkünfte wurde sowohl vom BFH als auch vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG)

<sup>169</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>170</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>171</sup> Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft nicht selbstständig ausgeübt, wenn diese nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers (des Besitzunternehmens) eingegliedert ist.

<sup>172</sup> Vgl. BFH vom 22.04.2010, V R 9/09, in: BStBl. II 2011, 597.

<sup>173</sup> Vgl. BFH vom 24.02.2000, IV R 62/98, in: BStBl. II 2000, 417; vgl. *Märkel*, DStR 2002, 1109 (1114); vgl. *Dehmer*, DStR 2010, 1701 (1704).

<sup>174</sup> Vgl. *Dehmer*, DStR 2010, 1701 (1704).

<sup>175</sup> Vgl. *ibid.*, 1701 (1705).

<sup>176</sup> Vgl. *ibid.*

bestätigt. Es handelt sich nach Auffassung des BFH beim Besitzunternehmen um einen Gewerbebetrieb, da der einheitliche geschäftliche Betätigungswille der Personen hinter den beiden Unternehmen auf die Ausübung eines Gewerbebetriebs ausgelegt sei.<sup>177</sup> Zudem kann dieser Wille im Besitzunternehmen durch die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen realisiert werden.<sup>178</sup> Demzufolge tragen zur Umqualifizierung der Einkünfte folgende drei Bestandteile bei:

1. eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen;
2. eine gewerbliche Betätigung des Betriebsunternehmens sowie
3. das überlassene Wirtschaftsgut muss für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Es bestehen nach Ansicht des BFH zwar zwei rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen, da allerdings der einheitliche geschäftliche Betätigungswille auch im Besitzunternehmen durchgesetzt werden kann, ist dieses auch als Gewerbebetrieb zu klassifizieren.<sup>179</sup> Jedoch ist festzuhalten, dass das Besitzunternehmen nicht aus sich selbst heraus einen Gewerbebetrieb darstellt, sondern ausschließlich über den einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen zusammen mit dem Betriebsunternehmen. Es wird von einer sachlichen Einheit trotz rechtlicher Trennung gesprochen.<sup>180</sup> Der BFH verstärkte diese Ansicht in einem späteren Urteil, in dem verdeutlicht wurde, dass sich schon aus der Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit an die Betriebsgesellschaft die Behandlung des Besitzunternehmens als Gewerbebetrieb erschließt.<sup>181</sup>

Wie eingangs bereits erläutert, unterliegt die Betriebsaufspaltung der Kritik ohne gesetzliche Grundlage zu bestehen, wodurch die Verfassungsmäßigkeit in Frage gestellt werden muss. Jedoch sind Rechtsprechungen als zulässiges Richterrecht anzusehen.<sup>182</sup> In der Literatur existiert hingegen auch die Meinung, dass die Betriebsaufspaltung die Grenzen des Art. 20 Abs. 3 GG durchbricht.<sup>183</sup> Dabei wird die Grenzdurchbrechung anhand einer ständigen Ausweitung des Rechtsinstituts durch den VIII. Senat des BFH aufgezeigt und insbesondere durch ein BFH-Urteil vom 23.05.2000<sup>184</sup> verdeutlicht. Dieser Auffassung kann m.E. jedoch nicht gefolgt werden, da die Rechtsprechung weder gegen Gesetz noch Recht verstößt und somit im vorgegebenen Rechtsrahmen des Art. 20 Abs. 3 GG agiert. Zudem hat das BVerfG die Betriebsaufspaltung als zulässiges Richterrecht für verfassungskonform erklärt und

<sup>177</sup> Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, in: BStBl. II 1972, 63.

<sup>178</sup> Vgl. BVerfG vom 14.01.1969, 1 BvR 136/62, in: BStBl. II 1969, 389; vgl. BFH vom 12.02.1970, I R 108/66, in: BStBl. II 1970, 439; vgl. BFH vom 10.11.1982, I R 178/77, in: BStBl. II 1983, 136.

<sup>179</sup> Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, in: BStBl. II 1972, 63.

<sup>180</sup> Vgl. *Seer*, BB 2002, 1833 (1834).

<sup>181</sup> Vgl. BFH vom 12.11.1985, VIII R 240/81, in: BStBl. II 1986, 296.

<sup>182</sup> Vgl. *Söffing*, Die Betriebsaufspaltung, 44.

<sup>183</sup> Vgl. *Carlé/Carlé/Bauschatz*, Die Betriebsaufspaltung, Rn. 8.

<sup>184</sup> Vgl. BFH vom 23.05.2000, VIII R 11/99, in: BStBl. II 2000, 621.

einen Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 sowie Art. 20 Abs. 3 GG explizit verneint.<sup>185</sup>

Des Weiteren wird in einem Rechtsgutachten von Prof. *Schachtschneider* die Auffassung vertreten, dass die Betriebsaufspaltung eine Missachtung gegen das Rechtsstaatprinzip darstellt, da die rechtsstaatlichen Grenzen des Richterrechts durchbrochen werden.<sup>186</sup> Dies wird u.a. damit begründet, dass die Betriebsaufspaltung gegen die Eigentumsgewährleistung gem. Art. 14 Abs. 1, 2 GG verstößt, weil eine Besteuerung des Einkommens der fingierten Betriebsunternehmer durch ESt sowie GewSt von mehr als der Hälfte vorgenommen wird.<sup>187</sup> Auch dieser Auffassung ist m.E. nicht zu folgen, da das BVerfG grds. nur dann einen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie sieht, wenn eine übermäßige Belastung vorliegt und der Betroffene so beeinträchtigt ist, dass die Steuer eine erdrosselnde Wirkung hat, welche einem Zugriff auf das Eigentum gleichkommt.<sup>188</sup> Zudem wird durch Art. 14 Abs. 1 GG nicht das Vermögen als solches geschützt. Die Auferlegung von Geldleistungspflichten ist somit nicht verfassungswidrig.<sup>189</sup> Jedoch nimmt der II. Senat des BVerfG für die ESt sowie GewSt einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG an, wenn dem Steuerpflichtigen kein erkennbarer wirtschaftlicher Erfolg und die grds. Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen bleibt.<sup>190</sup> Allerdings kann aus Art. 14 GG keine verbindliche und absolute Belastungsobergrenze bei einer hälftigen Teilung, sog. Halbteilungsgrundsatz, hergeleitet werden.<sup>191</sup> Es sind somit die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit anzuwenden, wodurch kein grds. Verstoß gegen Art. 14 GG aufgrund einer mehr als hälftigen Besteuerung des Einkommens anzunehmen ist.

In der Literatur findet sich zudem die Auffassung, dass eine echte Betriebsaufspaltung rechtsmissbräuchlich gem. § 42 AO ist.<sup>192</sup> Denn durch die personelle und sachliche Verflechtung werden bei der Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaften keine stillen Reserven aufgedeckt, worin ein Missbrauch liegen kann.<sup>193</sup>

Die Frage nach der Notwendigkeit der Betriebsaufspaltung kann durch Abbildung 4: Qualifizierung der Einkünfte gut beantwortet werden, da durch die Rechtsfolgen lediglich der originäre Charakter der Einkünfte zum Tragen kommt.<sup>194</sup>

<sup>185</sup> Vgl. BVerfG vom 12.03.1985, 1 BvR 571/81, in: BStBl. II 1985, 475.

<sup>186</sup> Vgl. *Schachtschneider*, Rechtsgutachten, III. Ergebnis des Kapitel 1.

<sup>187</sup> Vgl. *ibid.* Ergebnis des Kapitel 3.

<sup>188</sup> Vgl. BVerfG vom 31.05.1988, 1 BvL 22/85, in: BVerfGE 78, 232; vgl. BVerfG vom 08.04.1997, 1 BvR 48/94, in: BVerfGE 95, 267.

<sup>189</sup> Vgl. BVerfG vom 29.11.1989, 1 BvR 1402/87, 1528/87, in: BVerfGE 81, 108.

<sup>190</sup> Vgl. BVerfG vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, in: BVerfGE 115, 97.

<sup>191</sup> Vgl. BVerfG vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, in: BVerfGE 115, 97. Vorher versuchte bereits *Kirchhof*, aus Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG eine steuerliche Belastungsobergrenze herzuleiten.

<sup>192</sup> Vgl. *Eikmeier*, Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung unter dem Blickwinkel des § 42 AO 1977.

<sup>193</sup> Vgl. *Leibbrandt*, BWNotZ 1999, 117 (118).

<sup>194</sup> Ausführlicher dazu unter: *Rechtsfolgen bei der Besitzgesellschaft*.

## D. Die Betriebsaufspaltung im internationalen Kontext

### I. Allgemein

Da internationale Unternehmenstätigkeiten immer mehr an Bedeutung gewinnen, ist es nicht verwunderlich, dass ein ursprünglich nationales Rechtsinstitut wie die Betriebsaufspaltung nun auch über die Grenzen hinaus angewendet wird.<sup>195</sup> Zwar sind die Anwendbarkeit sowie Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung bei grenzüberschreitenden Fällen noch nicht vollständig geklärt,<sup>196</sup> jedoch geht sowohl die Rechtsprechung<sup>197</sup> sowie die h.M. in der Literatur<sup>198</sup> von der Anwendbarkeit aus.

Im Folgenden soll dargestellt werden, wie ein umstrittenes inländisches Rechtsinstitut sich auf grenzüberschreitende Fälle mit verschiedenen Steuerrechtsgebieten auswirkt. Bei den resultierenden Besteuerungsfolgen spielen neben den ausländischen Steuergesetzen auch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Rolle.

Unterschieden wird dabei in drei mögliche Fallkonstellationen. Zum einen befinden sich das Besitzunternehmen im Ausland und das Betriebsunternehmen im Inland. Die zweite Konstellation sieht den umgekehrten Fall vor, d.h. das Besitzunternehmen befindet sich im Inland und das Betriebsunternehmen im Ausland. Die dritte Fallkonstellation geht von einer inländischen Betriebsaufspaltung aus, bei der sich beide Unternehmen im Inland befinden, jedoch sind die Gesellschafter im Ausland ansässig.

Ohne praktische Relevanz ist eine vierte denkbare Fallkonstellation, bei der sich sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen im Ausland befinden, da grds. bei beiden Unternehmen keine deutsche Steuerpflicht vorliegen wird.<sup>199</sup> Dennoch sollten in dieser Konstellation, wie später unter *Besteuerung der Gesellschafter* beschrieben, die Grundsätze der Betriebsaufspaltung Anwendung finden. Ein Durchschlagen der Betriebsaufspaltungsgrundsätze auf Abkommensrecht ist hingegen ausgeschlossen.

### II. Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung

#### 1. *Inländische Betriebsgesellschaft und ausländische Besitzgesellschaft*

##### a) *Frühere Problemstellung*

Im Fall einer ausländischen Besitzgesellschaft mit einer inländischen Betriebsgesellschaft ist eine klare dogmatische Differenzierung der Prüfungsebenen bei

<sup>195</sup> Vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77.

<sup>196</sup> Vgl. *Schnittker*, in: Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 57.

<sup>197</sup> Vgl. BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, in: BFH/NV 2011, 1602; vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77; vgl. FG Düsseldorf vom 22.05.1979, IX 694/77 G, in: EFG 1980, 34.

<sup>198</sup> Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (840); vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 ff.; vgl. *Ruf*, IStR 2006, 232 ff.; vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 171.

<sup>199</sup> Vgl. *Ruf*, IStR 2006, 232 (235).



der grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung zu beachten.<sup>200</sup> Daher ist die Trennung zwischen Einkünftequalifizierung für den jeweiligen Sachverhalt sowie der Steuerpflichtfeststellung des Steuersubjekts zu beachten.

Bei dieser Konstellation kommen nach deutschem Einkommensteuerrecht gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 2 EStG bzw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG für die Einkünftequalifizierung in Betracht. Liegen die Voraussetzung der sachlichen sowie personellen Verflechtung für die Betriebsaufspaltung vor, sind die Einkünfte aus der Verpachtung des im Ausland ansässigen Gesellschafters als gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 2 EStG umzuqualifizieren. Daneben würde gem. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG eine Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens vorliegen, wenn eine Anwendung der grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung anerkannt wird, wie es der Fall durch die Rechtsprechung<sup>201</sup> und FinVerw<sup>202</sup> ist. Ob die Steuer von der FinVerw tatsächlich eingefordert werden kann, ist auf der weiteren Ebene der inländischen Steuerpflicht zu prüfen.<sup>203</sup>

Unproblematisch ist es, wenn der Gesellschafter im Inland seinen Wohnsitz gem. § 8 AO oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gem. § 9 AO hat. In diesem Fall ist er gem. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig mit seinem Welteinkommen. Hingegen treten Probleme auf, wenn der Gesellschafter im Ausland ansässig ist oder es sich um eine umgekehrte Betriebsaufspaltung handelt, bei der die Besitzgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist.<sup>204</sup>

Die beschränkte Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Gesellschafters mit den Pachtzahlungen der Betriebsgesellschaft hängt davon ab, ob die Betriebsaufspaltung über die Grenze anzuerkennen ist.<sup>205</sup>

Wird die Anerkennung der Betriebsaufspaltung aufgrund der sog. isolierenden Betrachtungsweise<sup>206</sup> des § 49 Abs. 2 EStG verneint, da ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille im Ausland gebildet wird,<sup>207</sup> handelt es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG bzw. um sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.<sup>208</sup> Hierbei werden lediglich geringe Anforderungen an den Inlandsbezug gestellt, die regelmäßig erfüllt sein werden und damit eine Besteuerung im Inland auslösen.<sup>209</sup> Jedoch unterliegen diese Einkünfte bei

<sup>200</sup> Vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (166).

<sup>201</sup> Vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77; vgl. FG Düsseldorf vom 22.05.1979, IX 694/77 G, in: EFG 1980, 34; vgl. FG Baden-Württemberg vom 21.04.2004, 12 K 252/00, in: EFG 2004, 1384.

<sup>202</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, in: BStBl. I 1999, 1076.

<sup>203</sup> Vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (166).

<sup>204</sup> Vgl. *ibid.*, 165 (167).

<sup>205</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 28.

<sup>206</sup> Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Ansatz, soweit durch ihre Berücksichtigung inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden können. Die personelle Verflechtung der ausländischen Besitzgesellschaft darf für die Klassifizierung der Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG nicht beachtet werden. Ausführlicher unter: *Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG*. Vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (167).

<sup>207</sup> Ausführlicher unter: *Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG*.

<sup>208</sup> Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHHR 2012, 834 (840).

<sup>209</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 28.

der Besitzgesellschaft nicht der Gewerbesteuer, da es an einer inländischen Betriebsstätte fehlt.<sup>210</sup>

Ist die Frage nach der Anerkennung der Betriebsaufspaltung in diesem Fall jedoch zu bejahen, werden die Einkünfte in gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr.2 a EStG umqualifiziert. Allerdings wird in diesem Fall weder eine Einkommen-, Körperschaft- noch Gewerbesteuerpflicht bei der ausländischen Besitzgesellschaft entstehen, da es an einer inländischen Betriebsstätte gem. § 12 AO oder einer Bestellung eines ständigen Vertreters im Inland gem. § 13 AO fehlt.<sup>211</sup> Dies wird allerdings von § 49 Abs. 1 Nr. 2a-f EStG als weitere Voraussetzung aufgeführt. Nur bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte kann die Gewerbesteuerpflicht gem. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG angenommen werden.<sup>212</sup>

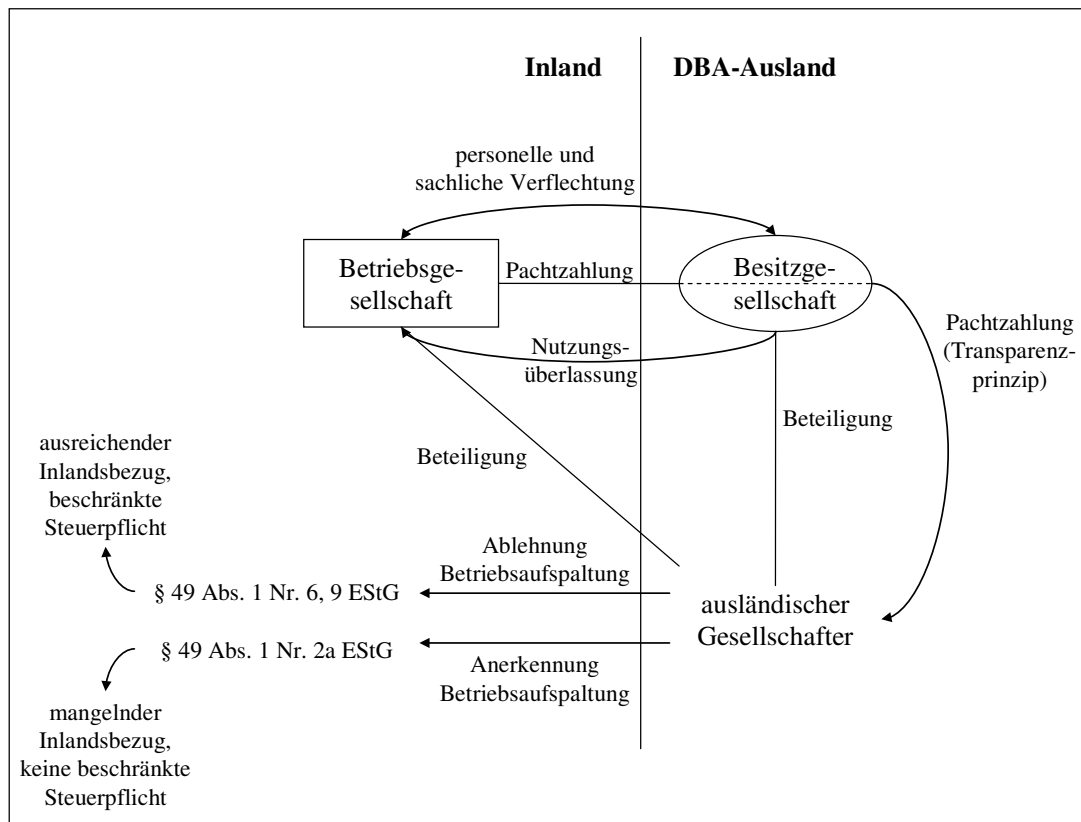
Somit ist für die Beantwortung der beschränkten Steuerpflicht die Zuordnung zu einer Einkunftsart des § 49 Abs. 1 EStG entscheidend. Folgende Abbildung verdeutlicht die Problemstellung:

<sup>210</sup> Vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (840).

<sup>211</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 28. Unter bestimmten Umständen kann jedoch die Pachtgesellschaft als ständiger Vertreter gem. § 13 AO gesehen werden: vgl. BFH vom 12.04.1978, I R 136/77, in: BStBl. II 1978, 494; vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77. Jedoch reicht das Vorliegen allein einer Betriebsaufspaltung nicht für die Annahme eines ständigen Vertreters aus.

<sup>212</sup> Vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (167).

Abbildung 5: Betriebsaufspaltung mit ausländischer Besitzgesellschaft



Quelle: In Anlehnung an *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 29.

### b) Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG

Wie bereits unter *Frühere Problemstellung* kurz dargestellt, spielte die isolierende Betrachtungsweise eine wichtige Rolle bei der Besteuerung von einem ausländischen Gesellschafter. Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale<sup>213</sup> außer Acht, soweit durch ihre Berücksichtigung inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden können.<sup>214</sup>

Die isolierende Betrachtungsweise wurde mit dem Einkommensteuergesetz von 1974 kodifiziert und sollte die Besteuerungslücken, welche durch die unterschiedlichen territorialen Anknüpfungsmerkmale der aufgeführten Einkunftsarten in § 49 Abs. 1 EStG entstanden sind, schließen.<sup>215</sup> Wenn die

<sup>213</sup> Ein Besteuerungsmerkmal hilft, die Besteuerungsgrundlage, welche den der Besteuerung zugrunde liegenden Tatbestand beschreibt, näher zu charakterisieren. Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 167.

<sup>214</sup> § 49 Abs. 2 EStG.

<sup>215</sup> Vgl. *Crezelius*, Die isolierende Betrachtungsweise, 86; vgl. BFH vom 01.12.1982, I B 11/82, in: BStBl. II 1983, 367. Laut diesem Urteil soll die Priorität des inländischen Sachverhalts bei der Bestimmung der Einkunftsart sichergestellt werden. Ausländische Besteuerungsmerkmale sollen nur

Besteuerungsmerkmale jedoch nicht im Inland verwirklicht werden, werden diese als im Ausland gegeben angesehen.<sup>216</sup>

In Bezug auf die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung kann dies dazu führen, dass die Eigenschaft der Besitzgesellschaft als Gewerbebetrieb nicht berücksichtigt werden kann.<sup>217</sup> Denn wenn der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille als ein im Ausland begründetes Besteuerungsmerkmal angesehen wird, ist dieser aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise außer Acht zu lassen, und die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung wären somit nicht erfüllt.<sup>218</sup> Demzufolge müssten die Einnahmen nicht umqualifiziert werden und wären als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu klassifizieren. Der Inlandsbezug i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG ist bereits bei geringeren Anforderungen als bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gegeben, z.B. je nach Überlassensgegenstand bei Eintragung in ein inländisches Register oder bei Belegenheit im Inland.<sup>219</sup>

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass bisher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG vorlagen, wenn die isolierende Betrachtungsweise greift. Damit würde eine Besteuerung im Inland erfolgen, da die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung durch diese Betrachtungsweise verdrängt werden.<sup>220</sup> Sind die Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG zu qualifizieren, da eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung anerkannt wurde, unterblieb regelmäßig eine inländische Besteuerung, insoweit keine inländische Betriebsstätte bzw. ein inländischer Vertreter existiert.

### c) Lösung

In der Literatur finden sich unterschiedliche Auffassungen, ob die isolierende Betrachtungsweise bei grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltungen angewendet werden kann oder nicht.<sup>221</sup> Diese Meinungsunterschiede sind allerdings seit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2009 hinfällig, da durch die ergänzte Fassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die durch eine Betriebsaufspaltung in gewerblich Einkünfte umqualifiziert werden, auch ohne Vorliegen einer Betriebsstätte in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sind.<sup>222</sup>

insoweit beachtet werden, als ihre Berücksichtigung eine nach den Verhältnissen im Inland begründete Steuerpflicht ausschließt.

<sup>216</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 165.

<sup>217</sup> Vgl. *ibid.*, 155.

<sup>218</sup> Vgl. *Henkel*, in: Mössner (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 846. Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung unter: *Voraussetzungen*.

<sup>219</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 155.

<sup>220</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 99.

<sup>221</sup> Bejaht von: *Gassner*, BB 1973, 1352 (1352 f.); vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.248; vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 ff.; vgl. *Ruf*, IStR 2006, 232 ff; vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 185. Verneint von: vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 174; vgl. *Schmidt*, DStR 1979, 699 (703); vgl. *Henkel*, in: Mössner (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 846.

<sup>222</sup> Vgl. *Schnittker*, in: Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 58.

Die frühere Diskussion beschäftigte sich, wie bereits unter *Frühere Problemstellung* dargestellt, mit der Frage, ob § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG oder, durch die Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise, § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG greift. Diese Frage entscheidet darüber, ob die inländischen Einkünfte der Besitzgesellschaft überhaupt besteuert werden können.

Diese Rechtsunsicherheit wurde nun beseitigt. Demnach ist die ausländische Besitzgesellschaft in jedem Fall mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Allerdings sind diese nur gewerbesteuerpflichtig, wenn im Inland eine Betriebsstätte existiert.<sup>223</sup> Eine nähere Auslegung der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG, um abzuleiten, ob eine Steuerpflicht besteht, ist nicht mehr notwendig.

Meines Erachtens wäre jedoch ohne die ergänzte Fassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG durch das JStG 2009 nur ein anderes Ergebnis sachgerecht. Denn für die Voraussetzung der personellen Verflechtung kommt es nicht darauf an, wo der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille gebildet wird, sondern ob dieser tatsächlich durchgesetzt werden kann.<sup>224</sup> Dies hat zur Folge, dass kein im Ausland begründetes Besteuerungsmerkmal vorliegt und damit ein Anwenden der isolierenden Betrachtungsweise nicht möglich ist. Weiterführend bedeutet dies, dass gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG vorliegen und weder eine Einkommen-, Körperschaft- noch Gewerbesteuerpflicht bei der ausländischen Besitzgesellschaft ausgelöst wird, da, wie bereits unter *Frühere Problemstellung* beschrieben, es an einer inländischen Betriebsstätte oder einer Bestellung eines inländischen ständigen Vertreters fehlt.

Fraglich bleibt, ob ein Durchschlagen der Betriebsaufspaltungsgrundsätze auf das Abkommensrecht zu bejahen ist. Die FinVerw geht davon aus, dass Begriffe wie „Unternehmensgewinne“ bzw. „Gewinne eines Unternehmens“ unter Heranziehung des innerstaatlichen deutschen Rechts ausgelegt werden, wenn es an einer Definition im Abkommen fehlt.<sup>225</sup>

Diese Ansicht wird hingegen vom BFH abgelehnt, da es nach Abkommensrecht stets bei der tatsächlichen Einkunftsart verbleibt.<sup>226</sup> Dieser Auffassung folgt auch das FG Nürnberg, das in einem Urteil festhielt, dass nur tatsächlich gewerbliche Unternehmensgewinne nach Abkommensrecht als Unternehmensgewinne zu beurteilen seien.<sup>227</sup>

Wird nun davon ausgegangen, dass die Betriebsaufspaltungsgrundsätze in diesem Fall keine Anwendung finden, sind die Einkünfte der Besitzpersonengesellschaft als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach Abkommensrecht zu klassifizieren. Gemäß Art. 6 Abs. 1 OECD-MA sind diese im Belegenheitsstaat, d.h. im Inland, zu besteuern.

<sup>223</sup> Vgl. *ibid.*

<sup>224</sup> Vgl. *Henkel*, in: Mössner (Hrsg.), *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 847.

<sup>225</sup> Vgl. BMF vom 16.04.2010, IV B 2 - S 1300 - 09/10003, in: BStBl. I 2010, 354.

<sup>226</sup> Vgl. BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, in: BFH/NV 2011, 1602.

<sup>227</sup> Vgl. FG Nürnberg vom 28.09.2011, 3 K 959/2008, in: *openJur* 2012, 118309.

## 2. *Ausländische Betriebsgesellschaft und inländische Besitzgesellschaft*

### a) *Problemstellung*

Befinden sich die Betriebsgesellschaft im Ausland und die Besitzgesellschaft im Inland, ist eine Betriebsaufspaltung auch dann zu bejahen, wenn die Betriebsgesellschaft über keine inländische Betriebsstätte verfügt, da der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille im Inland gebildet wird.<sup>228</sup>

In diesem Fall stellt sich allerdings die Frage, ob aufgrund der personellen Verflechtung ein Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 AO vorliegt, welches die Konsequenz nach sich zieht, dass die ausländische Betriebsgesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 KStG unterliegt.

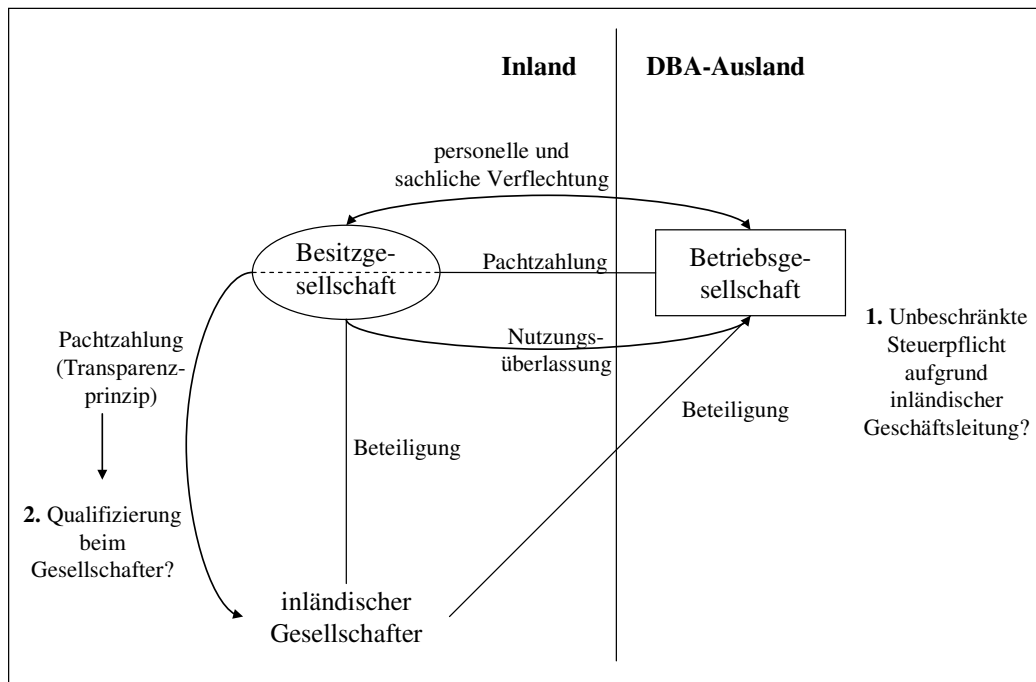
Außerdem ist fraglich, wie die Pachtzahlungen der ausländischen Betriebsgesellschaft beim inländischen Gesellschafter qualifiziert werden. Denn die Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung könnten sich dabei auswirken.<sup>229</sup> Dies gilt auch für die steuerliche Behandlung der Anteile an der ausländischen KapG.

Folgende Abbildung verdeutlicht die Problemstellung:

<sup>228</sup> Vgl. *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung, Rn. 942; vgl. *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834 (840).

<sup>229</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 186.

Abbildung 6: Betriebsaufspaltung mit ausländischer Betriebsgesellschaft



Quelle: In Anlehnung an *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 30.

### b) Unbeschränkte Steuerpflicht der Betriebsgesellschaft

Wie bereits unter *Problemstellung* beschrieben, kann die ausländische Betriebskapitalgesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegen, wenn im Inland der Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 AO angenommen werden kann. Dies kann gleichzeitig zu der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland vorliegen.

Die Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung und befindet sich an dem Ort, an dem die Geschäftsführung ihren maßgebenden Willen bildet und auch tatsächlich ausübt.<sup>230</sup> Ausschlaggebend für die Bestimmung der Geschäftsleitung ist, an welchem Ort die Entscheidungen für den alltäglichen Geschäftsablauf getroffen werden.<sup>231</sup> Da die beherrschenden Personen der Besitzgesellschaft auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen können, wie bereits unter *Personelle Verflechtung* beschrieben, kann angenommen werden, dass die ausländische Betriebsgesellschaft den gleichen Ort der Geschäftsleitung hat wie die inländische Besitzgesellschaft.<sup>232</sup> Damit könnte die ausländische Betriebsgesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sein.

<sup>230</sup> Vgl. *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), § 10 AO, Rn. 14.

<sup>231</sup> Vgl. BFH vom 17.07.1968, I 121/64, in: BStBl. II 1968, 695; vgl. BFH vom 26.05.1970, II 29/65, in: BStBl. II 1970, 759.

<sup>232</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 191.

Jedoch hat der BFH die Selbstständigkeit der beiden Gesellschaften festgestellt, wodurch grds. nicht von einem gleichen Ort der Geschäftsleitung ausgegangen werden kann.<sup>233</sup> Diese Ansicht wird auch dadurch verstärkt, dass ein Unterschied zwischen der tatsächlichen Ausübung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens und der Möglichkeit zur Ausübung besteht.<sup>234</sup> Wie bereits unter *Personelle Verflechtung* erläutert, liegt diese Verflechtung vor, wenn die Gesellschafter der Besitzgesellschaft ihren Willen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen können. Dagegen kann, wie bereits oben beschrieben, der Ort der Geschäftsleitung nur da vorliegen, wo die alltäglichen Geschäftsabläufe auch tatsächlich entschieden werden. Es besteht demzufolge ein Unterschied, ob eine tatsächliche Einflussnahme oder nur die Möglichkeit dazu gefordert wird.<sup>235</sup>

Daraus ist zu schließen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Betriebsgesellschaft nicht grds. im Inland aufgrund der personellen Verflechtung, sondern i.d.R. im Ausland befindet.<sup>236</sup>

Jedoch ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass es bei Überlassung von beweglichen Vermögen oder Rechten und Vorliegen eines DBA aufgrund des Betriebsstättenprinzips selbst dann zu keiner inländischen unbeschränkten Steuerpflicht kommt, wenn der Ort der Geschäftsleitung im Inland ist.<sup>237</sup>

### c) Besteuerung der Gesellschafter

Wie bereits unter *Problemstellung* beschrieben, ist die Qualifizierung der Pachteinnahmen bei einer ausländischen Betriebsgesellschaft, einer inländischen Besitzgesellschaft sowie einem inländischen Gesellschafter strittig. Grundsätzlich liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen der ausländischen Betriebsgesellschaft überlassen werden sowie bei beiden Gesellschaften zur gleichen Zeit ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille gegeben ist.<sup>238</sup>

Ob die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung zum Tragen kommen, hängt davon ab, ob die ausländische Betriebsgesellschaft gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG beschränkt steuerpflichtig bzw. ob diese mit ihrer inländischen Betriebsstätte gewerbsteuerpflichtig ist.<sup>239</sup> Ist die ausländische Betriebsgesellschaft dagegen im Inland nicht mit gewerblichen Einkünften beschränkt steuerpflichtig,<sup>240</sup> können die Betriebsaufspaltungsgrundsätze auch dann angenommen werden, weil nach Rechtsprechung des BFH durch die Entziehung der Pachterträge von der GewSt oder

<sup>233</sup> Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, in: BStBl. II 1972, 63.

<sup>234</sup> Vgl. *Becker/Günkel*, Betriebsaufspaltung über die Grenze, 486.

<sup>235</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 191.

<sup>236</sup> Vgl. *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), § 10 AO, Rn. 35. Vorausgesetzt, die Geschäfte werden nicht tatsächlich vom Inland aus geleitet.

<sup>237</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 191.

<sup>238</sup> Vgl. *ibid.*, 186.

<sup>239</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 176.

<sup>240</sup> Dies kann der Fall sein, wenn nach § 12 AO oder dem einschlägigen DBA (Art. 5 OECD-MA) keine Betriebsstätte gegeben ist.



die Umwandlung der wesentlichen Betriebsgrundlagen in Privatvermögen steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entstehen würden.<sup>241</sup>

Jedoch kann als Abgrenzungskriterium, ob die Betriebsaufspaltungsgrundsätze gelten, nicht das bloße Vorliegen von gewerblichen Einkünften ohne Betriebsaufspaltung herangezogen werden.<sup>242</sup> Die Anerkennung kann nicht davon abhängen, welche zusätzlichen Tätigkeiten die ausländische Betriebsgesellschaft ausübt.<sup>243</sup> Zusätzlich finden sich in der Rechtsprechung keine Hinweise darauf, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung ausschließlich im Inland Anwendung finden.<sup>244</sup>

Demzufolge erzielt die Besitzgesellschaft auch unabhängig davon, wo sich die wesentlichen Betriebsgrundlagen befinden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb statt aus Vermietung und Verpachtung.<sup>245</sup> Es dürfen sich daher keine Unterschiede ergeben, ob der inländischen Besitzgesellschaft die Pachtzahlungen von einer inländischen oder ausländischen Betriebsgesellschaft zufließen.<sup>246</sup> Darüber hinaus liegen beim Gesellschafter im Fall von Dividendenzahlungen aufgrund der Anerkennung der Betriebsaufspaltung ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Gemäß Art. 10 Abs. 2 OECD-MA wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des inländischen Gesellschafters zugewiesen. Jedoch darf das Ausland gem. Art. 10 Abs. 2 b OECD-MA eine Quellensteuer von 15 % der Bruttodividende einbehalten.<sup>247</sup>

Ist der Gesellschafter hingegen im Ausland ansässig, erzielt dieser mit den Einkünften aus der Beteiligung an der inländischen Besitzpersonengesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG und ist gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig.<sup>248</sup> Da, wie bereits im Falle eines inländischen Gesellschafters beschrieben, die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch hier Anwendung finden, stellt die gewerbliche Besitzpersonengesellschaft am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte gem. § 12 AO dar.<sup>249</sup> Dies hat zur Folge, dass der im Ausland ansässige Gesellschafter mit seinen Einkünften aus der Besitzgesellschaft der inländischen Besteuerung unterliegt. Zudem unterliegt er aber auch mit den gleichen Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland.

Nach Abkommensrecht wird der ausländische Gesellschafter bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6 OECD-MA im Belegenheitsstaat und bei Einkünften aus Lizenzgebühren gem. Art. 12 OECD-MA oder anderen Einkünften i.S.d. Art. 21 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat, d.h. im Ausland besteuert.

Folgende Abbildung fasst die Besteuerungsfolgen bei inländischen und ausländischen Gesellschaftern zusammen:

<sup>241</sup> Vgl. *Kaligin*, Die Betriebsaufspaltung, 176; vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 187.

<sup>242</sup> Vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (168).

<sup>243</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 187.

<sup>244</sup> Vgl. *Becker/Günkel*, Betriebsaufspaltung über die Grenze, 485. Ein Durchschlagen auf Abkommensrecht ist hingegen ausgeschlossen.

<sup>245</sup> Vgl. *Ruf*, IStR 2006, 232 (235); vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 187.

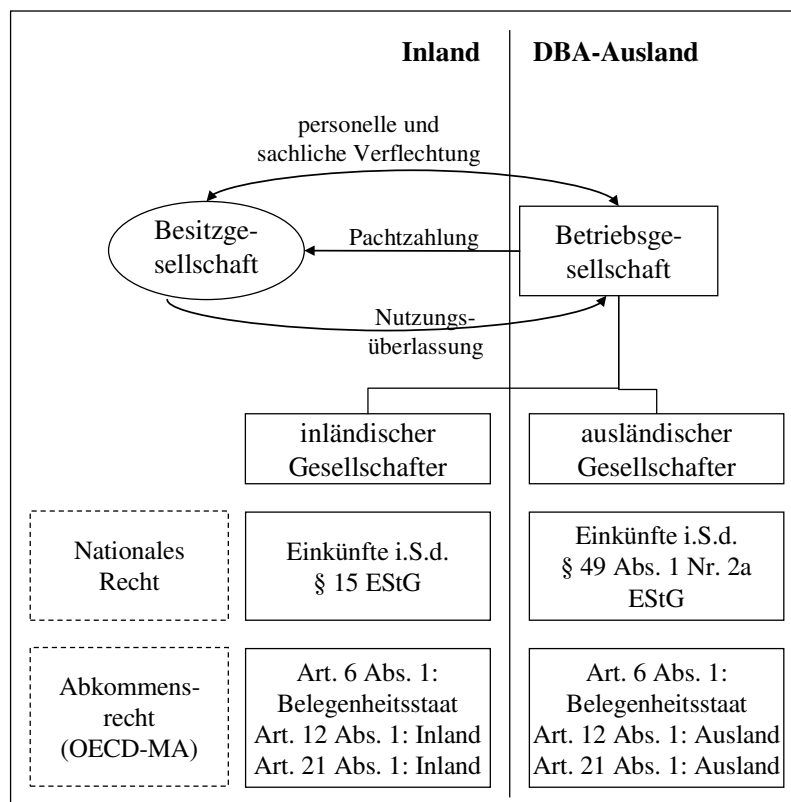
<sup>246</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 188.

<sup>247</sup> Vgl. *ibid.*, 189.

<sup>248</sup> Vgl. *ibid.*, 190.

<sup>249</sup> Vgl. *ibid.*

Abbildung 7: Besteuerungsfolgen bei ausländischer Betriebsgesellschaft



Quelle: In Anlehnung an *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 194.

### 3. Inländische Betriebsaufspaltung mit ausländischen Gesellschaftern

#### a) Problemstellung

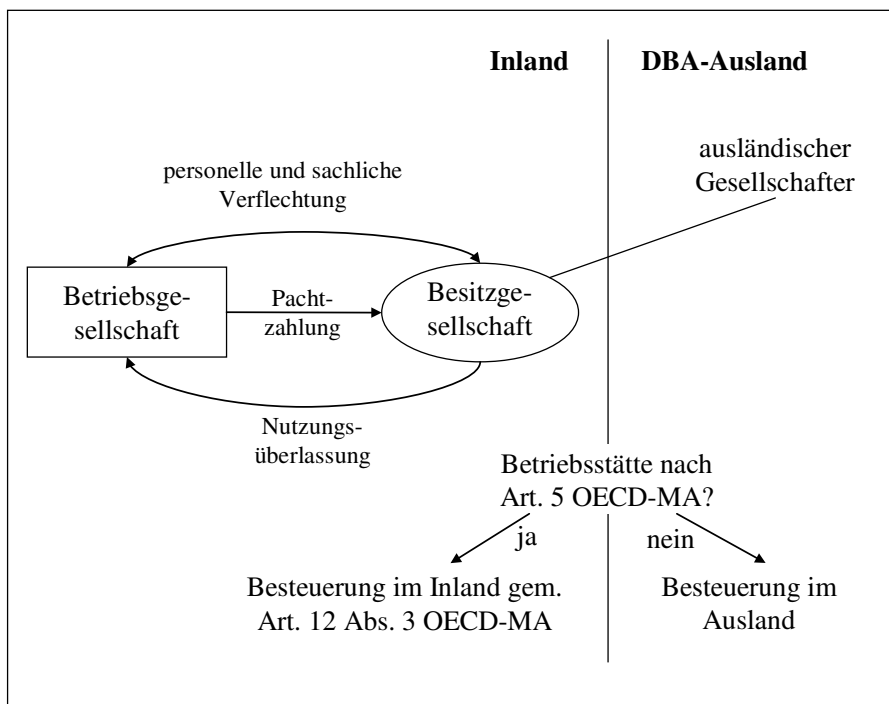
Bei der Konstellation, dass es sich um eine im Inland verwirklichte Betriebsaufspaltung mit ausländischen Gesellschaftern handelt, stellt sich die Frage, ob sich diese Betriebsaufspaltung auf die Anwendung des DBA auswirken kann.

Nach nationalem Recht richtet sich die Besteuerung nach dem sog. Betriebsstättenprinzip. Gemäß § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG ist der ausländische Gesellschafter mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb beschränkt steuerpflichtig. Nach § 12 AO dürfen diese Einkünfte auch im Inland besteuert werden, da die Beteiligung an der Besitzgesellschaft eine Betriebsstätte für den ausländischen Gesellschafter darstellt.

Nach dem OECD-MA erfolgt die Besteuerung ebenfalls nach dem Betriebsstättenprinzip. Jedoch weicht nicht nur die Definition einer Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA von der nationalen Definition ab, sondern auch die Klassifizierung als Gewerbebetrieb, welche wiederum Voraussetzung für die Bejahung einer

Betriebsstätte ist.<sup>250</sup> Wird nun noch in Betracht gezogen, dass es sich bei der Besitzgesellschaft nach nationalem Recht lediglich um eine Fiktion eines Gewerbebetriebs handelt, kommt schnell die Frage auf, ob diese Fiktion eine Auswirkung auf die Betriebsstättendefinition nach Abkommensrecht hat. Die Beantwortung dieser Frage hat die Zuordnung des Besteuerungsrechts zur Folge, denn nach dem Betriebsstättenprinzip unterliegen die Unternehmensgewinne in dem Staat der Besteuerung, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind, d.h. dem Betriebsstättenstaat.<sup>251</sup> Folgende Abbildung verdeutlicht die Problemstellung:

Abbildung 8: Betriebsaufspaltung mit ausländischem Gesellschafter



Quelle: In Anlehnung an *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 27.

### b) Besteuerung des ausländischen Gesellschafters

Wie bereits in der zweiten Fallkonstellation mit einer ausländischen Betriebskapitalgesellschaft und einer inländischen Besitzgesellschaft, unterliegt auch in dieser Fallkonstellation der ausländische Gesellschafter mit seinen inländischen Einkünften aus der Beteiligung an der Besitzpersonengesellschaft der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG, wenn diese Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG

<sup>250</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 26.

<sup>251</sup> Vgl. *ibid.*, 27. Jedoch sollte bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6 OECD-MA die Vorrangigkeit des Belegenheitsprinzips beachtet werden.

darstellen. Werden nun die Grundsätze der Betriebsaufspaltung angewendet, muss eine inländische Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG gegeben sein, damit die Einkünfte auch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.<sup>252</sup> Da die Beteiligung des Gesellschafters an der Besitzpersonengesellschaft regelmäßig am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte darstellt, wird der ausländische Gesellschafter im Inland der beschränkten Steuerpflicht mit seinen inländischen Einkünften unterliegen.<sup>253</sup> Eine Doppelbesteuerung kann sich dadurch ergeben, dass diese Einkünften im Rahmen des Welteinkommensprinzips der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland unterliegen.

Bei Vorliegen eines DBA und einer Abkommensberechtigung unterliegen die Einkünfte gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA grds. im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung, es sei denn, das Unternehmen hat eine Betriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA begründet, welche die Einkünfte erwirtschaftet. Dann unterliegen die Einkünfte im Staat der Betriebsstätte der Besteuerung.<sup>254</sup> Fraglich ist nun, ob durch das Durchschlagen der Betriebsaufspaltungsgrundsätze in diesem Fall erfolgen kann. Denn die Klassifizierung als Gewerbebetrieb ist, wie bereits unter *Problemstellung* beschrieben, eine Voraussetzung für die Bejahung einer Betriebsstätte nach Abkommensrecht.<sup>255</sup> Daher ist nun zu untersuchen, ob die Fiktion eines Gewerbebetriebs nach nationalem Recht auch nach Abkommensrecht erfolgen kann. Ist dies zu bejahen, so liegt abkommensrechtlich eine Betriebsstätte im Inland vor, und gem. Art. 12 Abs. 3 OECD-MA sowie Art. 21 Abs. 2 OECD-MA kann aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts die Besteuerung im Inland erfolgen.

Wie unter dem Punkt *Lösung* dargestellt, lehnt der BFH<sup>256</sup> ein Durchschlagen ab. Demnach haben die Grundsätze der Betriebsaufspaltung keine Bedeutung für die Auslegung des Abkommensrechts. Es spielt daher keine Rolle, dass durch die Fiktion nach nationalem Recht ein Gewerbebetrieb besteht und lediglich die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition Anwendung finden muss. Gemäß Art. 5 OECD-MA kann eine vermögensverwaltende PersG keine Betriebsstätte unterhalten, da nur für das Vorliegen eines Unternehmens gem. Art. 7 OECD-MA bzw. der Gewerblichkeit der Betriebsstättenbegriff erfüllt ist.<sup>257</sup> Daraus ist zu schließen, dass nach Abkommensrecht keine Betriebsstätte vorliegt, wenn nicht einer der nach Art. 5 Abs. 2 OECD-MA aufgezählten Betriebsstättenbeispiele zutrifft.

Der ausländische Gesellschafter wird daher bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6 Abs. 1 OECD-MA im Belegenheitsstaat und bei Einkünften aus Lizenzgebühren gem. Art. 12 Abs. 1 OECD-MA oder anderen Einkünften i.S.d. Art. 21 Abs. 1 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat, d.h. im Ausland, besteuert, da die

<sup>252</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 66. Siehe dazu auch: *Frühere Problemstellung*.

<sup>253</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 67.

<sup>254</sup> Vgl. *ibid.* Dies gilt nicht für Einkünfte aus der Überlassung von unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6 OECD-MA, da in diesem Fall das Belegenheitsprinzip Vorrang genießt.

<sup>255</sup> Vgl. BMF vom 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, in: BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.1.1.

<sup>256</sup> Vgl. BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, in: BFH/NV 2011, 1602.

<sup>257</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 74; vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77.

Einkünfte keiner inländischen Betriebsstätte zugerechnet werden können und somit keine Unternehmensgewinne<sup>258</sup> gem. Art. 7 OECD-MA vorliegen.

Dieses Ergebnis erscheint auch sinnvoll, da es anderenfalls nicht konsequent wäre, wenn einerseits für Abkommenszwecke die gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden PersG gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG außer Acht gelassen wird,<sup>259</sup> aber andererseits die Gewerblichkeit einer vermögensverwaltenden Besitzpersonengesellschaft abkommensrechtlich übernommen wird.<sup>260</sup>

### III. Kritische Würdigung

Nach wie vor ist die Rechtsprechung in Bezug auf grenzüberschreitende Betriebsaufspaltungen lückenhaft. Dies führt oftmals in der Literatur zu der Meinung, dass eine Minimierung oder gar eine Vermeidung der deutschen Steuerbelastung möglich ist.<sup>261</sup> Daher wird die Betriebsaufspaltung über die Grenze als Steuersparmodell angesehen, obwohl dem nicht ganz unproblematisch gegenüber zutreten ist wie bereits dargestellt.

Kritisch ist zudem zu sehen, dass die Betriebsaufspaltungsgrundsätze nicht auf Abkommensrecht durchschlagen. Denn die Gewerblichkeit der Besitzpersonengesellschaft sollte aus Gründen der Gleichbehandlung sowohl im nationalen Recht als auch im Abkommensrecht berücksichtigt werden.<sup>262</sup>

Im internationalen Kontext erscheint auch interessant, dass - soweit ersichtlich - die Betriebsaufspaltung in anderen Staaten nur in Österreich existiert. Dies liegt zum einen an der ähnlichen Ausgestaltung des österreichischen zum deutschen Steuerrecht und zum anderen zeigt dies, dass die Betriebsaufspaltung aufgrund ihrer Komplexität ein exklusives Rechtsinstitut ist.<sup>263</sup>

### E. Fazit und Ausblick

In den letzten Jahren sind durch die steuerliche Rechtsprechung einige Vorteile der Betriebsaufspaltung verlorengegangen, jedoch wurden die Unsicherheiten nicht behoben. So findet sich selbst nach über 70 Jahren Existenz der Betriebsaufspaltung keine ausreichende gesetzliche Verankerung der Tatbestandsvoraussetzungen sowie Rechtsfolgen wieder, und eine Ausweitung des Rechtsinstituts durch die Rechtsprechung bleibt nach wie vor bestehen. Zudem sind Nachteile hinzugekommen, wie bspw. durch den Wegfall von § 9 Nr. 4 GewStG mit dem

<sup>258</sup> Zwar existiert keine Definition des Unternehmensbegriffs im OECD-MA und es muss daher auf nationales Recht über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zurückgegriffen werden, jedoch darf in diesem Zusammenhang nicht die Fiktion nach nationalem Recht ausschlaggebend sein, sondern nur der Unternehmensbegriff als solcher. Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 144.

<sup>259</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 7 MA, Rn. 16a.

<sup>260</sup> So auch *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 131.

<sup>261</sup> Vgl. *Haverkamp*, IStR 2008, 165 (165).

<sup>262</sup> Vgl. *Bachmann*, Die internationale Betriebsaufspaltung, 198.

<sup>263</sup> Vgl. *ibid.*, 23.

Unternehmenssteuergesetz 2008, welches zu einer anteiligen Doppelbelastung von GewSt führt. Kritisch ist die ständig wachsende Rechtsprechung im Bereich der Betriebsaufspaltung zu sehen, da eine Rechtssicherheit somit nicht gegeben ist. Dies kann auch durch die unterschiedlichen Auslegungsmöglichkeiten verdeutlicht werden. Zusätzlich führt dies in der Praxis dazu, dass die Betriebsaufspaltung regelmäßig dahingegen zu prüfen ist, ob sie den entsprechenden Anforderungen noch gerecht wird.

Die steuerliche Rechtsprechung beachtet vor allem den wirtschaftlichen Gehalt dieses Konstruktes, da die Klassifizierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verhindert werden soll. Dies ist grds. zu begrüßen, da eine Gleichbehandlung von wirtschaftlich gleichen Sachverhalten sichergestellt werden soll.

Des Weiteren kann nicht die Auffassung geteilt werden, dass die Betriebsaufspaltung verfassungswidrig ist. Das Rechtsinstitut verstößt weder gegen die Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1, 2, und Art. 20 Abs. 3 GG noch gegen die Missbrauchsvorschrift des § 42 AO, wie in der Literatur teilweise vertreten wird. Dennoch erscheint für eine ausreichende Rechtssicherheit eine ausführliche gesetzliche Kodifizierung für sinnvoll.

Durch die wachsenden internationalen Unternehmenstätigkeiten spielt die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung zunehmend eine Rolle. Grundsätzlich ist die Betriebsaufspaltung über die Grenze anzuerkennen, und somit sind die nationalen Rechtsfolgen auch im internationalen Kontext anzuwenden. Bei grenzüberschreitenden Fällen ist daher auf die unterschiedlichen Steuerrechtsgebiete zu achten, und die beiden Unternehmen müssen jeweils nach zutreffendem Steuerrecht beurteilt werden. Jedoch ist für das Abkommensrecht die Betriebsaufspaltung bedeutungslos, da ein Durchschlagen der Grundsätze vom BFH ausgeschlossen wurde. Demnach ist die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens in diesen Fällen nicht zu berücksichtigen. Dies stellt jedoch eine Ungleichbehandlung zu rein nationalen Sachverhalten dar, und es bleibt fraglich, ob darin ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 ff. AEUV zu sehen ist.

Ferner wurde in den Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates zum JStG 2013 vom 23.11.2012 die Einführung einer Regelung vorgeschlagen, die die Besteuerung späterer Veräußerungsgewinne in den Fällen ermöglicht, in denen vor Wegzug des Steuerpflichtigen Anteile auf eine gewerblich geprägte PersG übertragen worden sind. Da das JStG 2013 scheiterte wurde jedoch diese Regelung durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften<sup>264</sup> mit § 50i EStG eingeführt. Laut § 50i EStG wird das Besteuerungsrecht für Altfälle der erwähnten Regelung sichergestellt. Wurde eine Gestaltung gewählt, bei denen über die Betriebsaufspaltung die Fiktion der Gewerblichkeit erreicht wurde, wendet § 50i S. 3 EStG diese Neuregelung an.<sup>265</sup> Völlig neu an dieser Vorschrift ist, dass darin die Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsaufspaltung erstmals gesetzlich verankert werden.<sup>266</sup> Es bleibt somit

<sup>264</sup> Vgl. Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG, in: BGBl. I 2013, 1809.

<sup>265</sup> Vgl. *Eisgruber*, ISR 2013, 229 (231).

<sup>266</sup> Vgl. *ibid.*

abzuwarten, ob eine weiterführende gesetzliche Verankerung bspw. der Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung folgt.

## SCHRIFTTUM

- Bachmann*, Carmen, Die internationale Betriebsaufspaltung, Augsburg 2004.
- Bachmann*, Carmen/*Ernst*, Markus, Nutzungsüberlassungen zwischen Betriebsaufspaltung, Betriebsverpachtung und atypisch stiller Gesellschaft, *SteuStud* 8/2007, 364-376.
- Baumert*, Robert/*Schmidt-Leithoff*, Matthias, Die ertragsteuerliche Belastung der Betriebsaufspaltung nach der Unternehmenssteuerreform 2008, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2008, 888-893.
- Baumhoff*, Hubertus/*Schönfeld*, Jens, Doppelbesteuerungsabkommen – Nationale und internationale Entwicklungen, Köln 2012.
- Becker*, Helmut/*Günkel*, Manfred, Betriebsaufspaltung über die Grenze, in: Raupach Arndt/Uelner, Adalbert (Hrsg.), *Ertragbesteuerung: Zurechnung Ermittlung Gestaltung*, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, Beck 1993, 483-495.
- Birk*, Dieter, *Steuerrecht*, 13. Auflage, Münster 2010.
- Buchheister*, Hans Otto, Betriebsaufspaltung – Illusion und Wirklichkeit, *Betriebs Berater (BB)* 1996, 1867-1868.
- Carlé*, Dieter/*Carlé*, Thomas/*Bauschatz*, Peter, Die Betriebsaufspaltung – Gestaltung, Beratung, Muster, 1. Auflage, Köln 2003.
- Crezelius*, Georg, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufnahme, in: Haarmann, Wilhelm, *Die beschränkte Steuerpflicht*, Köln 1993.
- Finanzierungsaufwendungen in der Betriebsaufspaltung, *Der Betrieb (DB)* 2002, 1124-1127.
- Debatin*, Helmut/*Wassermeyer*, Franz, *Doppelbesteuerung*, München 2003.
- Dehmer*, Hans Holger, BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft – Der Tod der Betriebsaufspaltung, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2010, 1701-1706.
- Eikemeier*, Frank, Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung unter dem Blickwinkel des § 42 AO 1977, Bochum 1995.
- Eisgruber*, Thomas, Die finale Änderungen im Internationalen Steuerrecht durch das AmtshilfeRLUmG, *Internationale Steuer-Rundschau (ISR)* 2013, 229-233.
- Engelsing*, Lutz/*Sievert*, Elke, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsaufspaltung, *SteuStud* 2003, 624-633.
- Gassner*, Bruno, Betriebsaufspaltung über die Grenze, *Betriebs Berater (BB)* 1973, 1352-1353.
- Grobshäuser*, Uwe/*Maier*, Walter/*Kies*, Dieter, *Finanz und Steuern - Band 7 - Besteuerung der Gesellschaften*, 2. Auflage, Stuttgart 2009.
- Gummert*, Hans, *Münchener Anwalts Handbuch Personengesellschaftsrecht*, München 2005.
- Haverkamp*, Lars Hendrik, Betriebsaufspaltung über die Grenze – Ein Steuersparmodell?, *Internationales Steuerrecht (IstR)* 2008, 165-170.
- Hermanns*, Tillmann, Einstimmigkeitsabrede und Betriebsaufspaltung, *GmbH-Rundschau (GmbHR)* 1999, 469-472.
- Heß*, Ines, in: *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*, Betriebsaufspaltung, München 2012.



- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin*, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Köln 2003.
- Höhmann, Axel*, Liegen bei Beendigung der Betriebsaufspaltung durch Wegfall der personellen Verflechtung grundsätzlich die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im ganzen vor?, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1998, 61-63.
- Jacobs, Otto H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung – Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen mit Auslandsbeziehungen, 2. Auflage, München 1991.
- Jestädt, Gottfried*, Haftung gem. § 74 AO und Betriebsaufspaltung, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1989, 243-246.
- Kaligin, Thomas*, Die Betriebsaufspaltung: ein Leitfaden für die Rechts-, Steuer- und Wirtschaftspraxis, 3. Auflage, Berlin 1994.
- Knoppe, Helmut*, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung: Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Steuerrecht, 7. Auflage, Düsseldorf 1985.
- Kußmaul, Heinz/Schwarz, Christian*, Voraussetzungen, Erscheinungsformen und Modelle der Betriebsaufspaltung, GmbH-Rundschau (GmbHHR) 2012, 834-841.
- Leibbrandt, Eva Ulrike*, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg (BWNotZ) 1999, 117-127.
- Lewedag, Christian*, Die Betriebsaufspaltung im Fadenkreuz der Unternehmensteuerreform 2008 und des Jahressteuergesetzes 2008 – eine Bestandsaufnahme, GmbH-Rundschau (GmbHHR) 2008, 281-291.
- Märkle, Rudi*, Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung - neueste Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen (Teil I), Deutsches Steuerrecht (DStR) 2002, 1109-1119.
- Micker, Lars*, Aktuelle Praxisfragen der Betriebsaufspaltung, DStR 2012, 589-594.
- Mössner, Jörg M.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Auflage, Köln 1998.
- Philipp, Erwin*, Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung im Lichte der neueren Steuerrechtsprechung, Der Betrieb (DB) 1981, 2042-2044.
- Reinhardt, Fritz*, Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung, Reichssteuerblatt (RStBl.) 1936, 1041-1056.
- Ruf, Martin*, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, Internationales Steuerrecht (IStR) 2006, 232-235.
- Schachtschneider, Karl Albrecht*, Verfassungswidrige steuerliche Betriebsaufspaltung, Rechtlosigkeit des Konstrukts der gewerbesteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung, Rechtsgutachten im Auftrag der Stiftung für Unternehmensethik und soziale Verantwortung, 2004.
- Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht/Doppelbesteuerungsrecht, 2. Auflage, Köln 1998.
- Schmidt, Ludwig*, In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1979, 699-709.
- Seer, Roman*, Gewerbesteuerliche Merkmalsübertragung als Sachgesetzlichkeit der Betriebsaufspaltung, Betriebs Berater (BB) 2002, 1833-1839.
- Söffing, Matthias/Micker, Lars/Söffing, Günter (Begr.)*, Die Betriebsaufspaltung: Formen, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, 4. Auflage, Herne 2010.

- Söffing*, Günter, Die Betriebsaufspaltung, 2. Auflage, Herne 2002.
- Gedanken zur Rechtfertigung der Betriebsaufspaltung, DStR 1996, 1225-1228.
- Strahl*, Martin, Eilige Selbstberichtigungen und andere Änderungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 durch das Jahressteuergesetz 2008, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2008, 9-13.
- Tipke*, Klaus/*Lang*, Joachim, Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.
- Van Randenborg*, Lucas, Ist die Betriebsaufspaltung noch zeitgemäß? – 10 Argumente gegen die Betriebsaufspaltung, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1998, 20-22.

## **Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht**

(bis Heft 13 erschienen unter dem Titel: Arbeitspapiere aus dem  
Institut für Wirtschaftsrecht – ISSN 1619-5388)

ISSN 1612-1368 (print)  
ISSN 1868-1778 (elektr.)

### **Bislang erschienene Hefte**

- Heft 1 Wiebe-Katrin Boie, Der Handel mit Emissionsrechten in der EG/EU – Neue Rechtssetzungsinitiative der EG-Kommission, März 2002, ISBN 3-86010-639-2
- Heft 2 Susanne Rudisch, Die institutionelle Struktur der Welthandelsorganisation (WTO): Reformüberlegungen, April 2002, ISBN 3-86010-646-5
- Heft 3 Jost Delbrück, Das Staatsbild im Zeitalter wirtschaftsrechtlicher Globalisierung, Juli 2002, ISBN 3-86010-654-6
- Heft 4 Christian Tietje, Die historische Entwicklung der rechtlichen Disziplinierung technischer Handelshemmnisse im GATT 1947 und in der WTO-Rechtsordnung, August 2002, ISBN 3-86010-655-4
- Heft 5 Ludwig Gramlich, Das französische Asbestverbot vor der WTO, August 2002, ISBN 3-86010-653-8
- Heft 6 Sebastian Wolf, Regulative Maßnahmen zum Schutz vor gentechnisch veränderten Organismen und Welthandelsrecht, September 2002, ISBN 3-86010-658-9
- Heft 7 Bernhard Kluttig/Karsten Nowrot, Der „Bipartisan Trade Promotion Authority Act of 2002“ – Implikationen für die Doha-Runde der WTO, September 2002, ISBN 3-86010-659-7
- Heft 8 Karsten Nowrot, Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz von Internet-Domains, Oktober 2002, ISBN 3-86010-664-3
- Heft 9 Martin Winkler, Der Treibhausgas-Emissionsrechtehandel im Umweltvölkerrecht, November 2002, ISBN 3-86010-665-1
- Heft 10 Christian Tietje, Grundstrukturen und aktuelle Entwicklungen des Rechts der Beilegung internationaler Investitionsstreitigkeiten, Januar 2003, ISBN 3-86010-671-6
- Heft 11 Gerhard Kraft/Manfred Jäger/Anja Dreiling, Abwehrmaßnahmen gegen feindliche Übernahmen im Spiegel rechtspolitischer Diskussion und ökonomischer Sinnhaftigkeit, Februar 2003, ISBN 3-86010-647-0
- Heft 12 Bernhard Kluttig, Welthandelsrecht und Umweltschutz – Kohärenz statt Konkurrenz, März 2003, ISBN 3-86010-680-5
- Heft 13 Gerhard Kraft, Das Corporate Governance-Leitbild des deutschen Unternehmenssteuerrechts: Bestandsaufnahme – Kritik – Reformbedarf, April 2003, ISBN 3-86010-682-1

- Heft 14 Karsten Nowrot/Yvonne Wardin, Liberalisierung der Wasserversorgung in der WTO-Rechtsordnung – Die Verwirklichung des Menschenrechts auf Wasser als Aufgabe einer transnationalen Verantwortungsgemeinschaft, Juni 2003, ISBN 3-86010-686-4
- Heft 15 Alexander Böhmer/Guido Glania, The Doha Development Round: Reintegrating Business Interests into the Agenda – WTO Negotiations from a German Industry Perspective, Juni 2003, ISBN 3-86010-687-2
- Heft 16 Dieter Schneider, „Freimütige, lustige und ernsthafte, jedoch vernunft- und gesetzmäßige Gedanken“ (Thomasius) über die Entwicklung der Lehre vom gerechten Preis und fair value, Juli 2003, ISBN 3-86010-696-1
- Heft 17 Andy Ruzik, Die Anwendung von Europarecht durch Schiedsgerichte, August 2003, ISBN 3-86010-697-X
- Heft 18 Michael Slonina, Gesundheitsschutz contra geistiges Eigentum? Aktuelle Probleme des TRIPS-Übereinkommens, August 2003, ISBN 3-86010-698-8
- Heft 19 Lorenz Schomerus, Die Uruguay-Runde: Erfahrungen eines Chef-Unterhändlers, September 2003, ISBN 3-86010-704-6
- Heft 20 Michael Slonina, Durchbruch im Spannungsverhältnis TRIPS and Health: Die WTO-Entscheidung zu Exporten unter Zwangslizenzen, September 2003, ISBN 3-86010-705-4
- Heft 21 Karsten Nowrot, Die UN-Norms on the Responsibility of Transnational Corporations and Other Business Enterprises with Regard to Human Rights – Gelungener Beitrag zur transnationalen Rechtsverwirklichung oder das Ende des Global Compact?, September 2003, ISBN 3-86010-706-2
- Heft 22 Gerhard Kraft/Ronald Krengel, Economic Analysis of Tax Law – Current and Past Research Investigated from a German Tax Perspective, Oktober 2003, ISBN 3-86010-715-1
- Heft 23 Ingeborg Fogt Bergby, Grundlagen und aktuelle Entwicklungen im Streitbeilegungsrecht nach dem Energiechartavertrag aus norwegischer Perspektive, November 2003, ISBN 3-86010-719-4
- Heft 24 Lilian Habermann/Holger Pietzsch, Individualrechtsschutz im EG-Antidumpingrecht: Grundlagen und aktuelle Entwicklungen, Februar 2004, ISBN 3-86010-722-4
- Heft 25 Matthias Hornberg, Corporate Governance: The Combined Code 1998 as a Standard for Directors' Duties, März 2004, ISBN 3-86010-724-0
- Heft 26 Christian Tietje, Current Developments under the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures as an Example for the Functional Unity of Domestic and International Trade Law, März 2004, ISBN 3-86010-726-7
- Heft 27 Henning Jessen, Zollpräferenzen für Entwicklungsländer: WTO-rechtliche Anforderungen an Selektivität und Konditionalität – Die GSP-Entscheidung des WTO Panel und Appellate Body, Mai 2004, ISBN 3-86010-730-5

- Heft 28 Tillmann Rudolf Braun, Investment Protection under WTO Law – New Developments in the Aftermath of Cancún, Mai 2004, ISBN 3-86010-731-3
- Heft 29 Juliane Thieme, Latente Steuern – Der Einfluss internationaler Bilanzierungsvorschriften auf die Rechnungslegung in Deutschland, Juni 2004, ISBN 3-86010-733-X
- Heft 30 Bernhard Kluttig, Die Klagebefugnis Privater gegen EU-Rechtsakte in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes: Und die Hoffnung stirbt zuletzt..., September 2004, ISBN 3-86010-746-1
- Heft 31 Ulrich Immenga, Internationales Wettbewerbsrecht: Unilateralismus, Bilateralismus, Multilateralismus, Oktober 2004, ISBN 3-86010-748-8
- Heft 32 Horst G. Krenzler, Die Uruguay Runde aus Sicht der Europäischen Union, Oktober 2004, ISBN 3-86010-749-6
- Heft 33 Karsten Nowrot, Global Governance and International Law, November 2004, ISBN 3-86010-750-X
- Heft 34 Ulrich Beyer/Carsten Oehme/Friederike Karmrodt, Der Einfluss der Europäischen Grundrechtecharta auf die Verfahrensgarantien im Unionsrecht, November 2004, ISBN 3-86010-755-0
- Heft 35 Frank Rieger/Johannes Jester/ Michael Sturm, Das Europäische Kartellverfahren: Rechte und Stellung der Beteiligten nach Inkrafttreten der VO 1/03, Dezember 2004, ISBN 3-86010-764-X
- Heft 36 Kay Wissenbach, Systemwechsel im europäischen Kartellrecht: Dezentralisierte Rechtsanwendung in transnationalen Wettbewerbsbeziehungen durch die VO 1/03, Februar 2005, ISBN 3-86010-766-6
- Heft 37 Christian Tietje, Die Argentinien-Krise aus rechtlicher Sicht: Staatsanleihen und Staateninsolvenz, Februar 2005, ISBN 3-86010-770-4
- Heft 38 Matthias Bickel, Die Argentinien-Krise aus ökonomischer Sicht: Herausforderungen an Finanzsystem und Kapitalmarkt, März 2005, ISBN 3-86010-772-0
- Heft 39 Nicole Steinat, Comply or Explain – Die Akzeptanz von Corporate Governance Kodizes in Deutschland und Großbritannien, April 2005, ISBN 3-86010-774-7
- Heft 40 Karoline Robra, Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive, Mai 2005, ISBN 3-86010-782-8
- Heft 41 Jan Bron, Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in der EG, Juli 2005, ISBN 3-86010-791-7
- Heft 42 Christian Tietje/Sebastian Wolf, REACH Registration of Imported Substances – Compatibility with WTO Rules, July 2005, ISBN 3-86010-793-3
- Heft 43 Claudia Decker, The Tension between Political and Legal Interests in Trade Disputes: The Case of the TEP Steering Group, August 2005, ISBN 3-86010-796-8

- Heft 44 Christian Tietje (Hrsg.), Der Beitritt Russlands zur Welthandelsorganisation (WTO), August 2005, ISBN 3-86010-798-4
- Heft 45 Wang Heng, Analyzing the New Amendments of China's Foreign Trade Act and its Consequent Ramifications: Changes and Challenges, September 2005, ISBN 3-86010-802-6
- Heft 46 James Bacchus, Chains Across the Rhine, October 2005, ISBN 3-86010-803-4
- Heft 47 Karsten Nowrot, The New Governance Structure of the Global Compact – Transforming a “Learning Network” into a Federalized and Parliamentarized Transnational Regulatory Regime, November 2005, ISBN 3-86010-806-9
- Heft 48 Christian Tietje, Probleme der Liberalisierung des internationalen Dienstleistungshandels – Stärken und Schwächen des GATS, November 2005, ISBN 3-86010-808-5
- Heft 49 Katja Moritz/Marco Gesse, Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf deutsche Unternehmen, Dezember 2005, ISBN 3-86010-813-1
- Heft 50 Christian Tietje/Alan Brouder/Karsten Nowrot (eds.), Philip C. Jessup's *Transnational Law* Revisited – On the Occasion of the 50th Anniversary of its Publication, February 2006, ISBN 3-86010-825-5
- Heft 51 Susanne Probst, Transnationale Regulierung der Rechnungslegung – International Accounting Standards Committee Foundation und Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee, Februar 2006, ISBN 3-86010-826-3
- Heft 52 Kerstin Rummel, Verfahrensrechte im europäischen Arzneimittelzulassungsrecht, März 2006, ISBN 3-86010-828-X
- Heft 53 Marko Wohlfahrt, Gläubigerschutz bei EU-Auslandsgesellschaften, März 2006, ISBN (10) 3-86010-831-X, ISBN (13) 978-3-86010-831-4
- Heft 54 Nikolai Fichtner, The Rise and Fall of the Country of Origin Principle in the EU's Services Directive – Uncovering the Principle's Premises and Potential Implications –, April 2006, ISBN (10) 3-86010-834-4, ISBN (13) 978-3-86010-834-5
- Heft 55 Anne Reinhardt-Salcinovic, Informelle Strategien zur Korruptionsbekämpfung – Der Einfluss von Nichtregierungsorganisationen am Beispiel von Transparency International –, Mai 2006, ISBN (10) 3-86010-840-9, ISBN (13) 978-3-86010-840-6
- Heft 56 Marius Rochow, Die Maßnahmen von OECD und Europarat zur Bekämpfung der Bestechung, Mai 2006, ISBN (10) 3-86010-842-5, ISBN (13) 978-3-86010-842-0
- Heft 57 Christian J. Tams, An Appealing Option? The Debate about an ICSID Appellate Structure, Juni 2006, ISBN (10) 3-86010-843-3, ISBN (13) 978-3-86010-843-7
- Heft 58 Sandy Hamelmann, Internationale Jurisdiktionskonflikte und Vernetzungen transnationaler Rechtsregime – Die Entscheidungen des Panels und des Appellate Body der WTO in Sachen “Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages” –, Juli 2006, ISBN (10) 3-86010-850-6, ISBN (13) 978-3-86010-850-5
- Heft 59 Torje Sunde, Möglichkeiten und Grenzen innerstaatlicher Regulierung nach Art. VI GATS, Juli 2006, ISBN (10) 3-86010-849-2, ISBN (13) 978-3-86010-849-9

- Heft 60 Kay Wissenbach, Schadenersatzklagen gegen Kartellmitglieder – Offene Fragen nach der 7. Novellierung des GWB, August 2006, ISBN (10) 3-86010-852-2, ISBN (13) 978-3-86010-852-9
- Heft 61 Sebastian Wolf, Welthandelsrechtliche Rahmenbedingungen für die Liberalisierung ausländischer Direktinvestitionen – Multilaterale Investitionsverhandlungen oder Rückbesinnung auf bestehende Investitionsregelungen im Rahmen der WTO?, September 2006, ISBN (10) 3-86010-860-3, ISBN (13) 978-3-86010-860-4
- Heft 62 Daniel Kirmse, Cross-Border Delisting – Der Börsenrückzug deutscher Aktiengesellschaften mit Zweitnotierungen an ausländischen Handelsplätzen, Oktober 2006, ISBN (10) 3-86010-861-1, ISBN (13) 978-3-86010-861-1
- Heft 63 Karoline Kampermann, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Investitionsschutzrecht mit Blick auf die staatliche Steuersouveränität, Dezember 2006, ISBN (10) 3-86010-879-4, ISBN (13) 978-3-86010-879-6
- Heft 64 Maria Pätz, Die Auswirkungen der Zinsrichtlinie innerhalb der EU und im Verhältnis zur Schweiz, April 2007, ISBN 978-3-86010-904-5
- Heft 65 Norman Hölzel, Kartellrechtlicher Individualrechtsschutz im Umbruch – Neue Impulse durch Grünbuch und *Zementkartell*, Mai 2007, ISBN 978-3-86010-903-8
- Heft 66 Karsten Nowrot, Netzwerke im Transnationalen Wirtschaftsrecht und Rechtsdogmatik, Mai 2007, ISBN 978-3-86010-908-3
- Heft 67 Marzena Przewlocka, Die rechtliche Regelung von Directors' Dealings in Deutschland und Polen – unter Berücksichtigung der Neuerungen durch das Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz –, Juni 2007, ISBN 978-3-86010-909-0
- Heft 68 Steffen Fritzsche, Open Skies EU-USA – an extraordinary achievement!? August 2007, ISBN 978-3-86010-933-5
- Heft 69 Günter Hirsch, Internationalisierung und Europäisierung des Privatrechts, September 2007, ISBN 978-3-86010-922-9
- Heft 70 Karsten Nowrot, The Relationship between National Legal Regulations and CSR Instruments: Complementary or Exclusionary Approaches to Good Corporate Citizenship? Oktober 2007, ISBN 978-3-86010-945-8
- Heft 71 Martin Brenncke, Is “fair use” an option for U.K. copyright legislation? November 2007, ISBN 978-3-86010-963-2
- Heft 72 Rainer Bierwagen, Das Grünbuch der Europäischen Kommission zu den handelspolitischen Schutzinstrumenten der EG – ein Meilenstein in der Reformdebatte? November 2007, ISBN 978-3-86010-966-3
- Heft 73 Murad L. Wisniewski, Employee involvement in multinational corporations – A European perspective, Februar 2008, ISBN 978-3-86010-996-0
- Heft 74 Christian Tietje/Karsten Nowrot/Clemens Wackernagel, Once and Forever? The Legal Effects of a Denunciation of ICSID, March 2008, ISBN 978-3-86829-011-0

- Heft 75 Christian Tietje/Bernhard Kluttig, Beschränkungen ausländischer Unternehmensbeteiligungen und –übernahmen – Zur Rechtslage in den USA, Großbritannien, Frankreich und Italien, Mai 2008, ISBN 978-3-86829-035-6
- Heft 76 Daniel Scharf, Die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten, Juni 2008, ISBN 978-3-86829-048-6
- Heft 77 Martina Franke, Chinas Währungspolitik in der Kritik des US-amerikanischen und des internationalen Wirtschaftsrechts, August 2008, ISBN 978-3-86829-069-1
- Heft 78 Christian Tietje, The Applicability of the Energy Charter Treaty in ICSID Arbitration of EU Nationals vs. EU Member States, September 2008, ISBN 978-3-86829-071-4
- Heft 79 Martin Brenncke, The EU Roaming Regulation and its non-compliance with Article 95 EC, October 2008, ISBN 978-3-86829-078-3
- Heft 80 Katharina Winzer, Der Umzug einer GmbH in Europa – Betrachtungen im Lichte der Rechtsprechung des EuGH sowie der aktuellen Gesetzgebung, November 2008, ISBN 978-3-86829-083-7
- Heft 81 Jürgen Bering, Die rechtliche Behandlung von ‚Briefkastenfirmen‘ nach Art. 17 ECT und im allgemeinen internationalen Investitionsschutzrecht, Dezember 2008, ISBN 978-3-86829-101-8
- Heft 82 Clemens Wackernagel, Das Verhältnis von treaty und contract claims in der internationalen Investitionsschiedsgerichtsbarkeit, Januar 2009, ISBN 978-3-86829-103-2
- Heft 83 Christian Tietje, Die Außenwirtschaftsverfassung der EU nach dem Vertrag von Lissabon, Januar 2009, ISBN 978-3-86829-105-6
- Heft 84 Martina Franke, Historische und aktuelle Lösungsansätze zur Rohstoffversorgungssicherheit, Februar 2009, ISBN 978-3-86829-127-8
- Heft 85 Hans Tietmeyer, Währungs- und Finanzmarktstabilität als Aufgabe – Rückblick und Perspektiven, März 2009, ISBN 978-3-86829-119-3
- Heft 86 Wolfgang Ramsteck, Die Germany Trade and Invest GmbH und die Reformen der Außenwirtschaftsförderung des Bundes: Eine Kopie des britischen Ansatzes?, März 2009, ISBN 978-3-86829-129-2
- Heft 87 Sven Leif Erik Johannsen, Der Investitionsbegriff nach Art. 25 Abs. 1 der ICSID-Konvention, April 2009, ISBN 978-3-86829-131-5
- Heft 88 Koresuke Yamauchi, Das globale Internationale Privatrecht im 21. Jahrhundert – Wendung des klassischen Paradigmas des IPRs zur Globalisierung, Mai 2009, ISBN 978-3-86829-148-3
- Heft 89 Dana Ruddigkeit, Border Tax Adjustment an der Schnittstelle von Welthandelsrecht und Klimaschutz vor dem Hintergrund des Europäischen Emissionszertifikatehandels, Juli 2009, ISBN 978-3-86829-151-3



- Heft 90 Sven Leif Erik Johannsen, Die Kompetenz der Europäischen Union für ausländische Direktinvestitionen nach dem Vertrag von Lissabon, August 2009, ISBN 978-3-86829-155-1
- Heft 91 André Duczek, Rom II-VO und Umweltschädigung – Ein Überblick, September 2009, ISBN 978-3-86829-175-9
- Heft 92 Carsten Quilitzsch, Projektfinanzierung als Mittel zur Umsetzung inter-nationaler Rohstoffvorhaben, Oktober 2009, ISBN 978-3-86829-183-4
- Heft 93 Christian Tietje, Internationales Investitionsschutzrecht im Spannungsverhältnis von staatlicher Regelungsfreiheit und Schutz wirtschaftlicher Individualinteressen, Februar 2010, ISBN 978-3-86829-218-3
- Heft 94 Carsten Quilitzsch, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften in der Europäischen Union – Eine ökonomische Analyse, März 2010, ISBN 978-3-86829-259-6
- Heft 95 Christian Maurer, Die gesetzlichen Maßnahmen in Deutschland zur Finanzmarktstabilisierung 2008 und 2009 – verfassungs- und europarechtliche Probleme, April 2010, ISBN 978-3-86829-273-2
- Heft 96 Karsten Nowrot, International Investment Law and the Republic of Ecuador: From Arbitral Bilateralism to Judicial Regionalism, Mai 2010, ISBN 978-3-86829-276-3
- Heft 97 Diemo Dietrich/Jasper Finke/Christian Tietje, Liberalization and Rules on Regulation in the Field of Financial Services in Bilateral Trade and Regional Integration Agreements, Juni 2010, ISBN 978-3-86829-278-7
- Heft 98 Stefan Hoffmann, Bad Banks als Mittel zur Bewältigung der Wirtschaftskrise – Ein Vergleich der Modelle Deutschlands, der Schweiz, der Vereinigten Staaten und Großbritanniens, Juli 2010, ISBN 978-3-86829-283-1
- Heft 99 Alexander Grimm, Das Schicksal des in Deutschland belegenen Vermögens der Limited nach ihrer Löschung im englischen Register, September 2010, ISBN 978-3-86829-293-0
- Heft 100 Ernst-Joachim Mestmäcker, Die Wirtschaftsverfassung der EU im globalen Systemwettbewerb, März 2011, ISBN 978-3-86829-346-3
- Heft 101 Daniel Scharf, Das Komitologieverfahren nach dem Vertrag von Lissabon – Neuerungen und Auswirkungen auf die Gemeinsame Handelspolitik, Dezember 2010, ISBN 978-3-86829-308-1
- Heft 102 Matthias Böttcher, „Clearstream“ – Die Fortschreibung der Essential Facilities-Doktrin im Europäischen Wettbewerbsrecht, Januar 2011, ISBN 978-3-86829-318-0
- Heft 103 Dana Ruddigkeit, Die kartellrechtliche Beurteilung der Kopplungsgeschäfte von *eBay* und *PayPal*, Januar 2011, ISBN 978-3-86829-316-6
- Heft 104 Christian Tietje, Bilaterale Investitionsschutzverträge zwischen EU-Mitgliedstaaten (Intra-EU-BITs) als Herausforderung im Mehrebenen-system des Rechts, Januar 2011, ISBN 978-3-86829-320-3

- Heft 105 Jürgen Bering/Tillmann Rudolf Braun/Ralph Alexander Lorz/Stephan W. Schill/Christian J. Tams/Christian Tietje, General Public International Law and International Investment Law – A Research Sketch on Selected Issues –, März 2011, ISBN 978-3-86829-324-1
- Heft 106 Christoph Benedict/Patrick Fiedler/Richard Happ/Stephan Hobe/Robert Hunter/Lutz Kniprath/Ulrich Klemm/Sabine Konrad/Patricia Nacimiento/Hartmut Paulsen/Markus Perkams/Marie Louise Seelig/Anke Sessler, The Determination of the Nationality of Investors under Investment Protection Treaties, März 2011, ISBN 978-3-86829-341-8
- Heft 107 Christian Tietje, Global Information Law – Some Systemic Thoughts, April 2011, ISBN 978-3-86829-354-8
- Heft 108 Claudia Koch, Incentives to Innovate in the Conflicting Area between EU Competition Law and Intellectual Property Protection – Investigation on the Microsoft Case, April 2011, ISBN 978-3-86829-356-2
- Heft 109 Christian Tietje, Architektur der Weltfinanzordnung, Mai 2011, ISBN 978-3-86829-358-6
- Heft 110 Kai Hennig, Der Schutz geistiger Eigentumsrechte durch internationales Investitionsschutzrecht, Mai 2011, ISBN 978-3-86829-362-3
- Heft 111 Dana Ruddigkeit, Das Financial Stability Board in der internationalen Finanzarchitektur, Juni 2011, ISBN 978-3-86829-369-2
- Heft 112 Beatriz Huarte Melgar/Karsten Nowrot/Wang Yuan, The 2011 Update of the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Balanced Outcome or an Opportunity Missed?, Juni 2011, ISBN 978-3-86829-380-7
- Heft 113 Matthias Müller, Die Besteuerung von Stiftungen im nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalt, Juli 2011, ISBN 978-3-86829-385-2
- Heft 114 Martina Franke, WTO, China – Raw Materials: Ein Beitrag zu fairem Rohstoffhandel?, November 2011, ISBN 978-3-86829-419-4
- Heft 115 Tilman Michael Dralle, Der Fair and Equitable Treatment-Standard im Investitionsschutzrecht am Beispiel des Schiedsspruchs *Glamis Gold v. United States*, Dezember 2011, ISBN 978-3-86829-433-0
- Heft 116 Steffen Herz, Emissionshandel im Luftverkehr: Zwischen EuGH-Entscheidung und völkerrechtlichen Gegenmaßnahmen?, Januar 2012, ISBN 978-3-86829-447-7
- Heft 117 Maria Joswig, Die Geschichte der Kapitalverkehrskontrollen im IWF-Übereinkommen, Februar 2012, ISBN 978-3-86829-451-4
- Heft 118 Christian Pitschas/Hannes Schloemann, WTO Compatibility of the EU Seal Regime: Why Public Morality is Enough (but May not Be Necessary) – The WTO Dispute Settlement Case “European Communities – Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products”, Mai 2012, ISBN 978-3-86829-484-2
- Heft 119 Karl M. Meessen, Auf der Suche nach einem der Wirtschaft gemäßen Wirtschaftsrecht, Mai 2012, ISBN 978-3-86829-488-0

- Heft 120 Christian Tietje, Individualrechte im Menschenrechts- und Investitionsschutzbereich – Kohärenz von Staaten- und Unternehmensverantwortung?, Juni 2012, ISBN 978-3-86829-495-8
- Heft 121 Susen Bielesch, Problemschwerpunkte des Internationalen Insolvenzrechts unter besonderer Berücksichtigung der Durchsetzung eines transnationalen Eigentumsvorbehalts in der Insolvenz des Käufers, Juli 2012, ISBN 978-3-86829-500-9
- Heft 122 Karsten Nowrot, Ein notwendiger „Blick über den Tellerrand“: Zur Ausstrahlungswirkung der Menschenrechte im internationalen Investitionsrecht, August 2012, ISBN 978-3-86829-520-7
- Heft 123 Henrike Landgraf, Das neue Komitologieverfahren der EU: Auswirkungen im EU-Antidumpingrecht, September 2012, ISBN 978-3-86829-518-4
- Heft 124 Constantin Fabricius, Der Technische Regulierungsstandard für Finanzdienstleistungen – Eine kritische Würdigung unter besonderer Berücksichtigung des Art. 290 AEUV, Februar 2013, ISBN 978-3-86829-576-4
- Heft 125 Johannes Rehahn, Regulierung von „Schattenbanken“: Notwendigkeit und Inhalt, April 2013, ISBN 978-3-86829-587-0
- Heft 126 Yuan Wang, Introduction and Comparison of Chinese Arbitration Institutions, Mai 2013, ISBN 978-3-86829-589-4
- Heft 127 Seydewitz, Eva, Die Betriebsaufspaltung im nationalen und internationalen Kontext – kritische Würdigung und Gestaltungsüberlegungen, August 2013, ISBN 978-3-86829-616-7