

**ABHANDLUNGEN AUS DEM
INDUSTRIESEMINAR DER UNIVERSITÄT ZU KÖLN**

Heft 7

Die Besitz- und Betriebsgesellschaft

Eine betriebswirtschaftliche und steuerliche Untersuchung

Von

Dipl.-Kfm. Dr. Manfred Neitzel



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

MANFRED NEITZEL

Die Besitz- und Betriebsgesellschaft

**Abhandlungen aus dem
Industrieseminar der Universität zu Köln**

Herausgegeben von Professor Dr. Theodor Beste

Heft 7

Die Besitz- und Betriebsgesellschaft

Eine betriebswirtschaftliche und steuerliche Untersuchung

Von

Dipl.-Kfm. Dr. Manfred Neitzel



D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N

Alle Rechte vorbehalten
© 1958 Duncker & Humblot, Berlin
Gedruckt 1958 bei Richard Schröter, Berlin SW 61
Printed in Germany

Inhalt

	Seite
Einleitung	11
A. Die Doppelgesellschaft	15
I. <i>Die Doppelgesellschaft des Zusammenschlusses von Unternehmen</i>	17
II. <i>Die Doppelgesellschaft der Spaltung eines Unternehmens</i>	19
1. Die Betriebs- und Vertriebsgesellschaft	20
2. Die Besitz- und Betriebsgesellschaft	21
a) Die Entwicklungsgeschichte	21
b) Bemerkungen zum Begriff der Besitz- und Betriebsgesellschaft	22
c) Die Grundkonstruktion	25
3. Versuch einer theoretischen Erfassung der Aufspaltung	27
a) Der Funktionsschnitt	27
b) Der Konstitutionsschnitt	29
c) Die Kombination von Funktionssegmenten und Konstitutionssegmenten	30
d) Die Erweiterung der Kombinationsmöglichkeiten durch die Wahl der Rechtsform	31
B. Die Aufspaltung einer bestehenden Unternehmung in ein Besitzpersonnenunternehmen und eine Betriebskapitalgesellschaft	33
I. <i>Die Triebkräfte der Aufspaltung und ihre Auswirkungen</i>	33
1. Die Beschränkung der Haftung	34
2. Die Auseinandersetzung	39
3. Die Vererbung	44
4. Die Geschäftsführung	46
5. Die Kapitalbeschaffung	50
6. Die Besteuerung	50
a) Allgemeine Fragen des Belastungsvergleiches	53
b) Der ertrag- und vermögensteuerliche Belastungsvergleich	55
c) Die Kapitalverkehrsteuer und Grunderwerbsteuer	62
7. Die Kosten der Umgründung	62
8. Die Gesamtbetrachtung der Triebkräfte	63

II. Die Durchführung der Spaltung	63
1. Die rechtliche Beurteilung des Spaltungsaktes	63
a) Die handelsrechtliche Beurteilung	64
aa) Die Zulässigkeit der Spaltung	64
ab) Die Haftungsverhältnisse	65
ac) Die Firma der Betriebsgesellschaft	68
b) Die steuerrechtliche Beurteilung	69
2. Die Technik der Durchführung der Spaltung	76
a) Die Funktionsausgliederung	76
b) Die Aufgliederung der Konstitution	77
ba) Die Bereitstellung der Arbeitskräfte	77
bb) Die Bereitstellung des Kapitals	80
bb1) Die Höhe der Kapitalausstattung der Betriebs-	
gesellschaft	80
bb2) Die Formen der Kapitalbereitstellung	81
bb3) Die Quellen der Kapitalbereitstellung	83
3. Die Bilanzen der Doppelgesellschaft im Zeitpunkt der Auf-	
spaltung	84
III. Die Besteuerungsprobleme des Aufspaltungsaktes in Einzel-	
steuer-gesetzen	87
1. Einkommensteuergesetz	88
2. Umsatzsteuergesetz	98
3. Kapitalverkehrsteuergesetz	100
IV. Die vertragliche Gestaltung	104
1. Pacht und Betriebsüberlassung als Vertragsformen der Be-	
triebsaufspaltung	104
2. Die Abgrenzung des Vertragsgegenstandes	106
a) Das reale Pachtvermögen	107
aa) Das geborene Pachtvermögen	107
ab) Das gewillkürte Pachtvermögen	108
b) Bestehende Verträge mit Dritten	109
ba) Die Arbeitsverträge	111
bb) Die Lieferungsverträge	111
bc) Sonstige Verträge	112
3. Die Leistungsvereinbarungen, ihre Möglichkeiten und Wirkun-	
gen im laufenden Vertragsverhältnis	113
a) Die einzelnen Leistungen	115
aa) Die ordnungsmäßige Betriebsführung	115
ab) Die Instandhaltung	115
ac) Die Ersatzbeschaffung	116
ac1) Die Ersatzbeschaffung auf der Grundlage der An-	
schaffungspreise	120
ac2) Die Ersatzbeschaffung auf der Grundlage der	
Wiederbeschaffungspreise (Substanzerhaltung) ..	121
ac3) Die bilanzielle Behandlung von Ersatzanschaffun-	
gen	127

ac4) Absetzung für Abnutzung und Rückstellungsaufwand für Ersatzanschaffungen	127
ad) Die Neuinvestitionen	130
ad1) Die vertragliche Behandlung der von der Betriebs-GmbH getätigten Neuinvestitionen	130
ad2) Die Bemessung der Absetzung für Abnutzung für die von der Betriebs-GmbH durchgeführten Neuinvestitionen	132
ad3) Die bilanzielle Behandlung der von der Besitzgesellschaft zu übernehmenden Neuinvestitionen der Betriebsgesellschaft	133
ae) Die Verteilung der Verwaltungsleistungen	134
af) Die Frage der Vereinbarungen über die Lastenausgleichsleistungen	135
af1) Die Notwendigkeit der Verteilung der Vermögensabgabe im Rahmen der Betriebsaufspaltung	135
af2) Die Bedeutung des Zeitpunktes der Aufspaltung für die Grundtatbestände	138
af3) Die Formen der Beteiligung der Betriebsgesellschaft an der Vermögensabgabe	139
af4) Die einkommensteuerliche Beurteilung der Schuldübernahme	140
af5) Die einkommensteuerliche Beurteilung der Erfüllungsübernahme	146
ag) Die Vereinbarungen über die Aufhebung der Spaltung	147
ah) Die sonstigen Aufwendungen	148
b) Der Pachtzins	149
ba) Die Formen des Pachtzinses	151
bb) Die Bestimmung des Pachtzinses	152
bb1) Die Bestimmung des Pachtzinses aufgrund der Kosten	153
bb2) Die Bestimmung des Pachtzinses aufgrund der Erträge	155
bb3) Die Bestimmung des Pachtzinses aufgrund des Substanzwertes und des Ertragswertes	157
bc) Die fixe und die variable Pacht	157
bc1) Die Bezugsgrundlagen der variablen Pacht (Pachtvermögen — Ertrag — Umsatz)	158
bc2) Die Kombination von fixen und variablen Pachtbestandteilen	161
C. Probleme der laufenden Besteuerung der Besitz- und Betriebsgesellschaft in Einzelsteuergesetzen	162
I. <i>Einkommensteuer</i>	162
1. Die Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts	162
2. Die gewerbliche Tätigkeit und der Gewerbebetrieb	163
3. Die Vermietung und Verpachtung	164
4. Die steuerliche Beurteilung der Tätigkeit der Besitzgesellschaft	165

II. <i>Gewerbesteuer</i>	169
1. Der Gewerbeverlust der Besitzgesellschaft	169
2. Die Organschaft	172
III. <i>Einheitsbewertung und Vermögensteuer</i>	183
1. Die Entwicklung der Rechtsprechung zur Frage des Anteilsbesitzes	184
2. Die Ordnungsmerkmale der Zurechnung der Anteile	186
a) Der Gestaltungswille	187
b) Die Ausführung des Gestaltungswillens	188
IV. <i>Umsatzsteuer</i>	190
1. Die Systematik der Umsatzsteuer	191
2. Der Besteuerungsmaßstab des Umsatzsteuergesetzes	191
3. Die Ermittlung des steuerbaren Umsatzes	192
a) Die Grundpacht	192
b) Der Abnutzungsaufwand	192
ba) Die Abnutzungsentschädigung	193
bb) Der Erneuerungsaufwand der Betriebsgesellschaft	194
c) Der Erhaltungsaufwand	195
d) Die Verwaltungsleistungen	196
e) Die sonstigen Aufwendungen	197
f) Die Verpachtung eines Warenlagers und das Warendarlehen	197
4. Der steuerbefreite Umsatz	199
a) Die Steuerbefreiung gem. § 4 Ziff. 10 UStG	199
b) Die Maßgeblichkeit des Gesamtbildes der Verhältnisse	199
c) Die Berechnung des steuerbefreiten Umsatzes	202
5. Organschaft und Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer ..	203
a) Die Organschaft	203
b) Die Unternehmereinheit	205
D. Ergebnis der Untersuchung	208
E. Exkurs — Die Auflösung der Konstruktion einer Besitz- und Betriebsgesellschaft	210
I. <i>Die Aufrechterhaltung der Spaltung</i>	210
1. Die Neuordnung des Funktionsschnittes	211
2. Die Neuordnung des Konstitutionsschnittes	211
II. <i>Die Aufgabe der Spaltung</i>	212
1. Die Rückgliederung der Kapitalgesellschaft	212
a) Die Rückgliederung durch Eingliederung der Rechtspersönlichkeit	212
b) Die Rückgliederung durch Auflösung der Rechtspersönlichkeit	213
2. Die Eingliederung der Personenunternehmung	213

III. <i>Die rechtliche und wirtschaftliche Trennung von Personenunternehmung und Kapitalgesellschaft</i>	213
F. Anhang — <i>Vertragsbeispiel</i>	215
<i>Literaturverzeichnis</i>	218

Abkürzungsverzeichnis

B	= Der Betrieb
BB	= Der Betriebs-Berater
BdF	= Bundesminister der Finanzen
BFH	= Bundesfinanzhof
Bfin.	= Beschwerdeführerin
BFuP	= Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BStBl.	= Bundessteuerblatt
DG	= Doppelgesellschaft
DStR	= Deutsche Steuer-Rundschau
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
FA	= Finanzamt
FG	= Finanzgericht
GmbH-Rdsch.	= Rundschau für GmbH
i. d. R.	= in der Regel
Kom.	= Kommentar
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KVStG	= Kapitalverkehrsteuergesetz
MStR	= Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie
NB	= Neue Betriebswirtschaft
PrOVG	= Preußisches Oberverwaltungsgericht
RFH	= Reichsfinanzhof
RStBl.	= Reichssteuerblatt
RWP	= Rechts- und Wirtschafts-Praxis Blattei
StBl.	= Steuerblatt
StJ	= Steuerberater-Jahrbuch
StP	= Der Steuerpraktiker
Stpfl.	= Steuerpflichtiger
StW	= Steuer und Wirtschaft
U	= Urteil
UStG	= Umsatzsteuergesetz
VStG	= Vermögensteuergesetz
VStR	= Vermögensteuer-Richtlinien
VZ	= Veranlagungszeitraum
Wpg.	= Die Wirtschaftsprüfung
WT	= Der Wirtschaftstreuhand
ZfH	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

Einleitung

Unternehmungen bedienen sich bei der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr eines juristischen Gewandes, einer Rechtsform, unter der sie handeln und den ihnen gesetzten Zweck verfolgen und zu erfüllen suchen.

Die Zahl der den Erwerbswirtschaften zur Verfügung stehenden juristischen Typen ist im Hinblick auf die Vielfalt der Erscheinungs- und Betätigungsformen einer erwerbswirtschaftlichen Unternehmung verhältnismäßig gering. So tritt es häufig auf, daß schon im Gründungsstadium einer Unternehmung eine gewählte Rechtsform nicht alle Wünsche befriedigen kann. Die Auswahl der Rechtsform erfolgt nach Gesichtspunkten, denen im Gründungsstadium das Schwergewicht beigemessen wird und von denen man annimmt, daß ihnen auch zukünftig tragende Bedeutung zukommt. Im Vordergrund stehen seit jeher Fragen der Haftung, Kapitalbeschaffung, Geschäftsführung, Auseinandersetzung, Vererbung u. a. m. In jüngerer Zeit treten leider auch die steuerlichen Belange mehr in den Vordergrund. Gruppiert man solche Schwerpunkte der Wahl einer Rechtsform, so ist ein Teil einem Bereich zuzuordnen, der die Beziehungen und den Verkehr der Unternehmung mit der Umwelt, der Volkswirtschaft, dem Staat in gewisse Bahnen lenkt; eine andere Gruppe hat mehr interne Bedeutung und ist so dem Bereich des Innenlebens einer Unternehmung zuzuordnen.

Bedenkt man, daß, vom Ausgangspunkt aus gesehen, die Umweltsphäre einem ständigen Wechsel unterliegen kann, neben einem Aufschwung und Niedergang, einer Konjunktur und Depression, auch einem Wechsel zwischen verschiedenen Wirtschaftssystemen, so muß man die Möglichkeit einer Interessenkollision zwischen der rechtsförmlichen Struktur einer Unternehmung und den jeweils gegebenen volkswirtschaftlichen Daten bejahen. Es sind Reibungsmomente, die aus dem Bereich der Beziehungen der Einzelwirtschaft zur Gesamtwirtschaft entspringen.

Die Interessenkollision ist nichts anderes als eine Folge der Veränderung von Daten, die, im Bereich der Beziehungen Einzelwirtschaft — Umwelt liegend, in der Vergangenheit für die Wahl der Rechtsform bestimmend waren, in einer Weise, daß sie bei neuer Würdigung der Tatsachen die Auswahl in einem anderen Sinne beeinflussen und damit zu anderen Formen führen würden.

Auf der anderen Seite trägt auch die Einzelwirtschaft Kollisionskeime in sich selbst. Betriebswirtschaftlich unterscheidet man Einzelunternehmungen, Unternehmergesellschaften, Einlagegesellschaften und Kapitalgesellschaften. Jede dieser Typen ist durch wirtschaftliche Merkmale gekennzeichnet, wie Leitung und Kapitalbesitz in der Zuordnung zu Personen, die auf die Dauer nicht im Gegensatz zu der angewandten rechtlichen Form stehen können, ohne der Unternehmung Schaden zuzufügen. Dieser kann sich darin auswirken, daß der gesetzte Zweck nicht in dem wie bei vorliegender Kongruenz von Wirtschaftstyp und Rechtsform möglichen Maß erfüllt, oder daß gar die Unternehmung zur Auflösung gezwungen wird.

Wenn man auch unterstellt, daß im Gründungszeitpunkt absolute Kongruenz zwischen Wirtschaftstyp und Rechtsform vorliegt, so kann man aber nicht verhindern, daß im Verlauf einer natürlichen Entwicklung, wie z. B. durch Erbfolgeregelungen, sich in bestimmten Zeitabschnitten eine Entfernung des Wirtschaftstyps von der vorhandenen Rechtsform abzeichnet, oder daß eine Inkongruenz bereits festzustellen ist.

Man kann allgemein vermerken, daß es für einzelne Unternehmungen oder für Gruppen Entwicklungsstufen gibt, in denen es offenbar wird, daß die gewählte Rechtsform den wirtschaftlichen Bedürfnissen der Unternehmungen nicht mehr Rechnung tragen kann.

Darüber hinaus ergibt sich aber in verschiedenen Situationen, daß auch keine der üblichen Formen als völlig zweckentsprechend angesehen werden kann, daß der Übergang zu einer anderen Form, z. B. von der Personenunternehmung zur Kapitalgesellschaft und umgekehrt, aus mannigfachen Gründen verwehrt ist, oder daß ein solcher Wechsel der Rechtsform nicht ohne erhebliche Kapitaleinbußen erreicht werden kann.

In diesem Stadium suchen Unternehmer nach anderen Möglichkeiten. Das dispositive Recht kommt ihnen dabei entgegen, welches erlaubt, im Wege vertraglicher Vereinbarung im Rahmen der gegebenen Normalformen durch die Einführung anderer Rechtselemente Neuformen zu schaffen, die den besonderen Bedürfnissen des Einzelfalles besser angepaßt sind als die bisherige Form¹. Durch Kombination zweier an sich im Einzelfall unzulänglicher Rechtsformen wird das unbedingt

¹ Vgl. Götze: Wesen und Bedeutung der Gesellschaftsformen, S. 25. O. v. Gierke: Das Deutsche Genossenschaftsrecht, Bd. 1, S. 652, führt dazu aus: „Gegenüber den fest ausgeprägten Korporationsformen der Zwischenzeit hat die moderne Assoziation etwas Fließendes an sich, das notwendige Merkmal einer Zeit kräftigen Werdens. Sie ist daher reich an Übergangsformen und Zwischengestaltungen, an kurzlebigen, nur eine vollendetere Rechtsbildung vorbereitenden Erscheinungen, an einer Fülle von Kreuzungen und Kombinationen, die sich schwer der Systematik fügen.“

notwendige rechtsförmliche Gewand zusammengefügt². Ergebnisse solcher Kombinationen sind beispielsweise einzelne Kartelle und Interessengemeinschaften, die GmbH & Co. KG, die Betriebs- und Vertriebsgesellschaft und die Besitz- und Betriebsgesellschaft.

Diese Untersuchung soll sich nicht auf den großen Entwicklungsprozeß aller neuen Formen erstrecken. Sie beschränkt sich auf die Besitzgesellschaft und Betriebsgesellschaft mit dem Ziel, diese in ihrem Aufbau zu studieren, ihre Verwendbarkeit zu prüfen und die Möglichkeiten herauszustellen, die sie den erwerbswirtschaftlich Tätigen, den Unternehmern, bieten kann.

Ich habe versucht, von etwa 25 Firmen Auskünfte zu erhalten, von denen sich nur ein geringer Teil bereit fand, Informationen zu geben. Es verbietet sich, hier wie überhaupt in der gesamten Untersuchung, die Firmen namentlich zu benennen, da einerseits in verschiedenen Fällen Material nur mit einem ausdrücklichen Schweigegebot zur Verfügung gestellt wurde und andererseits die Erörterung der diffizilen Probleme, insbesondere steuerlicher Natur, sowie der Gesellschaftsverhältnisse unter Angabe der betreffenden Firmen den Familienunternehmen gegenüber nicht vertreten werden kann. Es wird daher allgemein auf die Benennung der Firmen verzichtet.

² Vgl. *Hannemann*: Die Doppelgesellschaft, S. 8.