

SCHÄFFER

POESCHEL

Ulrich Niehus/Helmuth Wilke

Die Besteuerung der Personengesellschaften

7., aktualisierte und überarbeitete Auflage

2015
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3459-1 Bestell-Nr. 20451-0002
EPDF ISBN 978-3-7992-7000-7 Bestell-Nr. 20451-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart
Druck und Bindung: Schätzl Druck & Medien GmbH & Co. KG, Donauwörth

Printed in Germany
November 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Hieraus ist allerdings nicht zu folgern, dass es für den Obergesellschafter keinerlei Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft geben könne. Ist der Obergesellschafter z. B. selbst an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft beteiligt, zählt diese Beteiligung u. E. zum Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft. Wird auch diese Beteiligung durch ein Darlehen refinanziert, wäre die Darlehensschuld ebenfalls dem Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft zuzurechnen.

Ggf. dennoch SBV II des Obergesellschafters an der Untergesellschaft

III Betriebsaufspaltung

1 Problemstellung und Regelungsbedarf

Unter dem Begriff der Betriebsaufspaltung ist grundsätzlich die Trennung eines bisherigen einheitlichen Betriebs in zwei oder auch mehrere voneinander unabhängige Betriebsteile zu verstehen. Die steuerrechtlich bedeutsame Betriebsaufspaltung ist durch den Umstand gekennzeichnet, dass der Vermögensbesitz in einem Einzelunternehmen bzw. einer Personengesellschaft, dem sogenannten Besitzunternehmen, verbleibt, während die gewerbliche Tätigkeit auf eine Betriebsgesellschaft ausgelagert wird, die regelmäßig die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat (zu anderen Rechtsformkombinationen vgl. K III 2). Die Betriebsgesellschaft mietet bzw. pachtet sodann wesentliche Betriebsgrundlagen von der Besitzgesellschaft.

Begriff

In steuerrechtlicher Hinsicht stellt sich zum einen die Frage, ob es durch den Vorgang der Aufspaltung zu einer Realisierung etwaig vorhandener stiller Reserven und damit zu einer entsprechenden steuerlichen Belastung kommt; zum anderen gilt es zu überlegen, wie das anschließende Gebilde zweier voneinander unabhängiger Unternehmen bezüglich der Besteuerung zu behandeln ist.

Steuerrechtliche Vorteile der Betriebsaufspaltung

BEISPIEL 117

X betreibt als Einzelunternehmer ein gewerbliches Unternehmen. Er gründet eine GmbH und überträgt auf diese den Betrieb seines bisherigen Unternehmens einschließlich des gesamten Umlaufvermögens. Das Anlagevermögen, beispielsweise die Maschinen und das Betriebsgrundstück, behält er in seinem Einzelunternehmen zurück und überlässt es fortan der GmbH zur Nutzung.

- Kann die Übertragung des Umlaufvermögens auf die neu gegründete GmbH steuerneutral erfolgen?
- Erzielt X in seinem Einzelunternehmen fortan Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aber weiterhin gewerbliche Einkünfte? ◀|

Wendete man in Beispiel 117 ausschließlich die gesetzlichen Normen an, so würde der Steuerpflichtige durch die Aufspaltung seines Einzelunternehmens in zwei Unternehmen in den Genuss zumindest zweier steuerrechtlicher Vorteile gelangen:

- Bei isolierter Betrachtung würde das Besitzunternehmen die Kriterien einer gewerblichen Tätigkeit i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG nicht erfüllen, da die Tätigkeit als reine Vermögensverwaltung zu charakterisieren wäre. Der Besitzunternehmer würde mithin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, wobei diese Einkünfte in erster Linie aus den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen

Per Saldo keine vollständige gewerbesteuerliche Belastung der Miet- und Pachtzinsen

der Betriebsgesellschaft resultierten. Auf der Ebene des Besitzunternehmens unterlägen sie mangels Gewerblichkeit nicht der Gewerbesteuer, während auf der Ebene des Betriebsunternehmens gemäß § 8 Nr. 1 GewStG lediglich die Hinzurechnung der Miet- oder Pachtentgelte gem. § 8 Nr. 1d–f GewStG vorzunehmen wäre. Durch die Betriebsaufspaltung würde folglich per Saldo ein großer Teil der Miet- und Pachtzinsen einer gewerbesteuerlichen Belastung entzogen.

Keine Steuerbarkeit etwaiger Veräußerungsgewinne

- Da es sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um eine Überschusseinkunftsart handelt, unterlägen Gewinne aus der Veräußerung der im Besitzunternehmen befindlichen Wirtschaftsgüter regelmäßig nicht der Besteuerung. Aufgrund des Einkünftedualismus, d.h. der Zerteilung der Einkunftsarten in Gewinneinkunftsarten einerseits und Überschusseinkunftsarten andererseits, sind die innerhalb des Privatvermögens realisierten Wertänderungen grundsätzlich nicht steuerbar, es sei denn, die Regelungen der §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG greifen ein. Durch die Betriebsaufspaltung würden folglich die Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen gelangen und wären fortan zumeist nicht mehr steuerlich verhaftet.

Betriebsaufgabe

Andererseits würde der Wechsel der Einkunftsart eine Aufgabe des Betriebs des Einzelunternehmens bewirken mit der Folge, dass die stillen Reserven der im Eigentum des vormaligen Einzelunternehmers zurückbehaltenen verbliebenen Wirtschaftsgüter gemäß §§ 16, 34 EStG zu versteuern wären.

Rechtsgrundsätze zur Betriebsaufspaltung

Um einerseits der Aufspaltung eines vormalig einheitlichen Unternehmens auf ein Betriebs- und ein Besitzunternehmen die steuerliche Attraktivität bezüglich der zukünftigen laufenden Besteuerung zu nehmen, andererseits steuerneutrale Aufspaltungsvorgänge zu ermöglichen, hat die Rechtsprechung das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung kreiert (zur historischen Entwicklung sowie zur Kritik an der Bezeichnung als Rechtsinstitut vgl. KNOBBE-KEUK, 1993, S. 864 ff.). Die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung sind von der Finanzverwaltung in die Einkommensteuerrichtlinien übernommen worden (vgl. R 15.7 Abs. 4–8 EStR). Ob sich diese Rechtsgrundsätze auf eine gesetzliche Grundlage zurückführen lassen, ist umstritten (ablehnend etwa KNOBBE-KEUK, 1993, S. 864); der BFH (v. 17.07.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, S. 246) und Teile der Literatur (vgl. SCHMIDT/WACKER, 2015, § 15 Rz. 807 m. w. N.) erblicken die Rechtsgrundlage in einem in wertender Betrachtungsweise verstandenen Begriff des Gewerbebetriebs i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG. Zu den steuerrechtsdogmatischen und methodologischen Problemen der Rechtfertigung der Betriebsaufspaltung als ein durch Richterrecht geschaffenes Rechtsinstitut vgl. auch CREZELIUS in FS Streck, 2011, S. 45, 47 ff.

Bei personeller und sachlicher Verflechtung Gewerblichkeit des Besitzunternehmens

Nach diesen Grundsätzen ist in steuerrechtlicher Hinsicht eine Betriebsaufspaltung gegeben, wenn zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen sowohl eine sachliche als auch eine personelle Verflechtung besteht. Sind die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung erfüllt, so ist die Vermietung oder Verpachtung nicht mehr als Vermögensverwaltung zu qualifizieren, sondern vielmehr als gewerbliche Tätigkeit anzusehen (vgl. etwa BFH v. 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, S. 63; v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, S. 296) und die aus dem Besitzunternehmen resultierenden Einkünfte gelten mithin als gewerbliche Einkünfte. Das Besitzunternehmen wird zum Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG und § 2 Abs. 1 GewStG. Gerechtfertigt wird

diese steuerrechtliche Beurteilung mit der Überlegung, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen hätten, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet sei (vgl. z.B. BFH v. 10.04.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, S. 569).

Aufgrund der Gewerblichkeit des Besitzunternehmens unterliegen die Miet- und Pachtzinsen auf dessen Ebene vollständig der Gewerbesteuer, und die dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter sind aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen weiterhin steuerverhaftet. Die oben geschilderten steuerrechtlichen Vorteile einer Betriebsaufspaltung hinsichtlich der laufenden Besteuerung bestehen insoweit nicht mehr. Gewerbesteuerlich ergibt sich zudem ein gewisser Nachteil gegenüber einem einheitlichen Unternehmen, da Miet- und Pachtzinsen der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1d–f GewStG unterliegen, woraus sich eine partielle Doppelerfassung ergibt. Dennoch existieren sowohl steuerliche als auch außersteuerliche Gesichtspunkte, die eine Betriebsaufspaltung gegenüber einem einheitlichen Unternehmen vorteilhaft erscheinen lassen.

Zunächst erfolgt im Aufspaltungszeitpunkt keine steuerliche Erfassung der stillen Reserven in dem bei der Besitzgesellschaft verbleibenden Vermögen, da der Betrieb des aufgespaltenen Unternehmens wegen der fortgesetzten, nunmehr zwar nicht mehr auf unmittelbarer gewerblicher Betätigung, aber eben auf Betriebsaufspaltungsgrundsätzen beruhenden Gewerblichkeit nicht aufgegeben wurde.

Zudem wird in steuerrechtlicher Hinsicht durch die Betriebsaufspaltung versucht, die steuerlichen Vorteile eines Personenunternehmens mit denen einer Kapitalgesellschaft zu kombinieren. So zeichnet sich beispielsweise die Personenunternehmung durch eine unmittelbare Verlustzurechnung und eine von der Beteiligungshöhe unabhängige erbschaftsteuerliche Begünstigung aus, während die Kapitalgesellschaft mit der Verminderung auch der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage durch die Abzugsfähigkeit der Geschäftsführungsgehälter der Gesellschafter sowie Rückstellungsbildung für etwaige Pensionszusagen gegenüber den Gesellschaftergeschäftsführern andere steuerliche Pluspunkte aufweist (vgl. hierzu SCHMIDT/WACKER, 2015, § 15 Rz. 804; KROSCHEL/WELLISCH, *SteuStud* 1999, S. 400, 404f.). Zudem lassen insbesondere der niedrige Körperschaftsteuersatz von 15 % und die idealtypisch vollständige Anrechnung der gewerbesteuerlichen Belastung auf die Einkommensteuer im Bereich der Personenunternehmen die Betriebsaufspaltung vorteilhaft erscheinen, soweit es dem Steuerpflichtigen bei hohen Erträgen gelingt, Gewinnthesaurierungen ausschließlich im Bereich der Betriebskapitalgesellschaft, konsumbedingte Entnahmen hingegen im Bereich des Besitzpersonenunternehmens vorzunehmen (vgl. SCHIFFERS, *GmbHR* 2000, S. 1005, 1013f.). Gleichwohl ist diesen Vorteilen durch die Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne bei Personenunternehmen, die partielle gewerbesteuerliche Doppelerfassung der Miet- bzw. Pachtentgelte und die Abschaffung des Staffeltarifs bei der Gewerbesteuer teilweise der Boden entzogen worden.

In zivilrechtlicher Hinsicht bietet die Betriebsaufspaltung durch den Verbleib des Vermögensbesitzes bei der Besitzgesellschaft unter gleichzeitiger Verlagerung der mit der gewerblichen Tätigkeit einhergehenden Haftungsrisiken auf die Betriebskapitalgesellschaft den Vorteil, dass die vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter im Regelfall der Haftungsmasse vorenthalten werden. Aus den Bestim-

Vermeidung der Betriebsaufgabe

Kombination der rechtsformspezifischen steuerlichen Vorteile

Zivilrechtliche Vorteile der Betriebsaufspaltung

mungen bezüglich der Rechnungslegung und Publizität des Jahresabschlusses, des Betriebsverfassungsrechts, des Mitbestimmungsgesetzes und des Erbrechts resultieren weitere zivilrechtliche Vorteile der Betriebsaufspaltung, auf die an dieser Stelle nur hingewiesen sei (vgl. hierzu ZIMMERMANN, 2013, Kapitel H, Rz. 9 ff.).

2 Erscheinungsformen

Unterscheidungsmerkmale

Die Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung lassen sich zum einen nach der Art und Weise der Entstehung, zum anderen nach der jeweiligen Rechtsform von Betriebs- und Besitzunternehmen differenzieren.

Echte und unechte Betriebsaufspaltung

Entsteht eine Betriebsaufspaltung durch die Aufspaltung eines vormalig einheitlichen Unternehmens auf eine Besitzgesellschaft und ein neu gegründetes Betriebsunternehmen, so wird dieser Vorgang als echte Betriebsaufspaltung bezeichnet. Eine unechte Betriebsaufspaltung liegt hingegen vor, wenn zu einer bereits bestehenden Betriebsgesellschaft aufgrund späterer Entwicklungen, z. B. durch Veränderungen im Gesellschafterkreis oder aufgrund neuer Vertragsbeziehungen, ein Besitzunternehmen hinzutritt, wodurch ebenfalls eine Betriebsaufspaltung begründet werden kann.

BEISPIEL 118

X ist alleiniger Gesellschafter der X-GmbH. Er erwirbt ein Grundstück und überlässt dieses der X-GmbH gegen ein angemessenes Entgelt zur Nutzung. Stellt dieses Grundstück für die GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, liegt im steuerrechtlichen Sinne eine (unechte) Betriebsaufspaltung vor. Aufgrund der Grundstücksvermietung ist Gesellschafter X als Besitzunternehmer anzusehen, während die X-GmbH das Betriebsunternehmen verkörpert. ◀

Eigentliche (klassische) Betriebsaufspaltung

Wird das Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmens und das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, so wird dieses Gebilde zumeist als eigentliche oder klassische Betriebsaufspaltung bezeichnet, da es gewissermaßen den Grundtypus der Betriebsaufspaltung repräsentiert. Besitzunternehmen ist hierbei in den meisten Fällen eine GmbH. Denkbar ist aber auch eine Betriebsaufspaltung zwischen einer AG und ihrem Mehrheitsaktionär (vgl. BFH v. 23.03.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, S. 778; kritisch CREZELIUS in FS Streck, 2011, S. 45, 53 f.) sowie zwischen einer eingetragenen Genossenschaft als Betriebsunternehmen und einer von ihr beherrschten GbR als Besitzunternehmen (vgl. BFH v. 08.09.2011 – IV R 43/07, BFH/NV 2012, S. 222).

Umgekehrte, mitunternehmerische und kapitalistische Betriebsaufspaltung

Fungiert eine Kapitalgesellschaft als Besitzunternehmen und ein Einzelunternehmen bzw. eine Personengesellschaft als Betriebsunternehmen, ist der Fall einer sogenannten umgekehrten Betriebsaufspaltung gegeben. Werden hingegen Besitz- und Betriebsgesellschaft in der gleichen Rechtsform betrieben, so wird dieses als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, wenn es sich um zwei Personengesellschaften handelt, bzw. als kapitalistische Betriebsaufspaltung bezeichnet, wenn es sich um zwei Kapitalgesellschaften handelt. Die nachfolgende Abbildung fasst noch einmal zusammen:

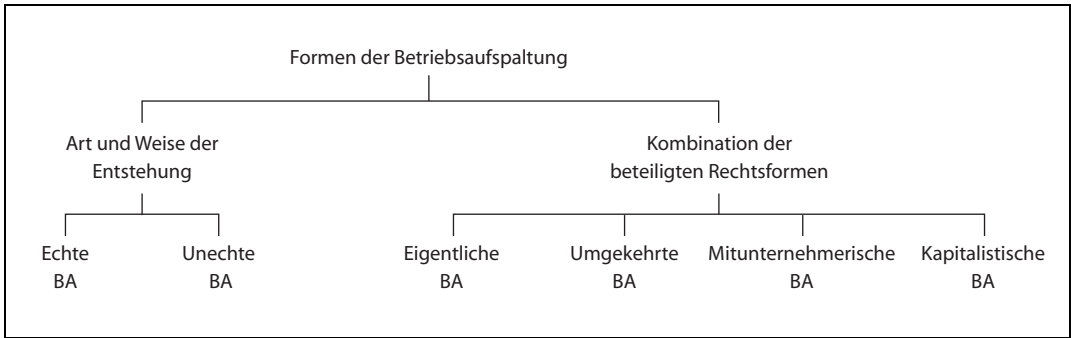


Abb. 14 Formen der Betriebsaufspaltung

Die nachfolgenden Ausführungen unterstellen zunächst die Form der eigentlichen Betriebsaufspaltung, d.h. Existenz eines Besitzpersonenunternehmens sowie einer Betriebskapitalgesellschaft. Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung wird in K IV dargestellt. Eine Differenzierung in echte und unechte Betriebsaufspaltungen erübrigt sich hier, da zumindest im Bereich der laufenden Besteuerung dieselben Rechtsfolgen eintreten. Besonderheiten ergeben sich jedoch bei der echten Betriebsaufspaltung naturgemäß durch den lediglich dort stattfindenden eigentlichen Aufspaltungsvorgang.

3 Voraussetzungen

Der Tatbestand einer Betriebsaufspaltung ist nach steuerrechtlichem Verständnis gegeben, wenn zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen eine enge sowohl personelle als auch sachliche Verflechtung besteht. In der Sichtweise des BFH indizieren beide Kriterien einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen der hinter dem Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist (vgl. BFH v. 10.04.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, S. 569). Dies lässt es gerechtfertigt erscheinen, die ihrer Art nach lediglich vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen.

Bezüglich der inhaltlichen Abgrenzung der Tatbestandsvoraussetzung ist man auf die notwendigerweise kasuistisch ausgestaltete Rechtsprechung angewiesen.

3.1 Sachliche Verflechtung

Eine enge sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, welche für dieses wenigstens eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen (vgl. z.B. BFH v. 23.01.1991 – X R 47/87, BStBl. II 1991, S. 405). Das Erfordernis einer sachlichen Verflechtung, konkretisiert in der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen, basiert auf der Überlegung, dass bei Wegfall der Nutzungsüberlassung das Unternehmen der Betriebsgesellschaft so nicht fortgeführt werden könne, woraufhin die

Personelle und sachliche Verflechtung als Indiz eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens

Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen, wobei ...

Besitzgesellschaft bzw. deren Gesellschafter mittelbar über das Miet- bzw. Pachtverhältnis einen beherrschenden Einfluss auf das Betriebsunternehmen erlangen (vgl. BFH v. 04. 11. 1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, S. 245; v. 24. 08. 1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, S. 1014; SÖFFING/MICKER, 2013, S. 75). Das Kriterium der wesentlichen Betriebsgrundlage wird insoweit folgerichtig alleinig auf das Betriebsunternehmen, nicht aber auf das Besitzunternehmen bezogen. Überzeugen kann dieser Rechtfertigungsversuch indes nicht, kann doch die Besitzgesellschaft bereits aufgrund der bestehenden personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft grundlegenden Einfluss auf die Entscheidungen der Betriebsgesellschaft ausüben. Einer Verstärkung durch die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen bedarf es insoweit nicht. Durch das Kriterium der sachlichen Verflechtung soll vielmehr verhindert werden, dass eine jegliche Überlassung von Wirtschaftsgütern, und sei sie für die Betriebsgesellschaft auch noch so unbedeutend, bei einer bestehenden personellen Verflechtung zu einer Qualifizierung als Betriebsaufspaltung führt.

... die Überlassung nur einer wesentlichen Betriebsgrundlage genügt

Nicht erforderlich ist es, dass alle für das Betriebsunternehmen wesentlichen Betriebsgrundlagen vermietet oder verpachtet werden; es genügt nach ständiger BFH-Rechtsprechung bereits die Überlassung nur einer wesentlichen Betriebsgrundlage (vgl. BFH v. 17. 11. 1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, S. 233). Im Unterschied hierzu ist für die Qualifikation eines Sachverhalts als Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Betriebsverpachtung stets die Überführung, Veräußerung bzw. Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich. Die Rechtsprechung begründet die hierzu im Gegensatz stehende Wertung, dass für eine Bejahung der sachlichen Verflechtung bereits die Überlassung nur einer wesentlicher Betriebsgrundlage ausreicht, mit dem Hinweis auf die unechte Betriebsaufspaltung. Da hier das Betriebsunternehmen bereits vor Begründung der Betriebsaufspaltung bestanden habe, sei das Zustandekommen einer Betriebsaufspaltung durch die Überlassung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht vorstellbar (vgl. BFH v. 20. 09. 1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, S. 869; kritisch hierzu SÖFFING/MICKER, 2013, S. 77).

Eigentum des Besitzunternehmens nicht erforderlich

Einer sachlichen Verflechtung steht nicht entgegen, dass das Besitzunternehmen nicht Eigentümer der überlassenen Betriebsgrundlage ist; vielmehr kann nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich jede Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen eine sachliche Verflechtung begründen, unabhängig davon, ob der Verpächter Eigentümer oder lediglich Nutzungsberechtigter ist. Rechtspositionen, die als Grundlage für ein werbendes Unternehmen ausreichen, genügen grundsätzlich auch zur Betriebsführung in einem Pachtunternehmen, sofern der Verpächter zur Nutzungsüberlassung befugt ist (vgl. BFH v. 12. 10. 1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, S. 152; v. 18. 08. 2009 – X R 22/07, BFH/NV 2010, S. 208, jeweils zur echten Betriebsaufspaltung). Nach u.E. zutreffender Auffassung des FG Münster gilt dies auch in den Fällen der unechten Betriebsaufspaltung (FG Münster v. 06. 12. 2013, EFG 2014, S. 554, nrk., Rev. eingelegt, Az. BFH: X R 5/14).

Kriterien der Wesentlichkeit

Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs rechnen diejenigen Wirtschaftsgüter, die für den Betrieb ihrer Art nach von besonderer Bedeutung sind, die also der Betriebszweck erfordert und die besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen (vgl. z.B. BFH v. 18.05. 2004 – X B 167/03, BFH/NV 2004, S. 1262). Aus der Perspektive des Betriebsunternehmens muss es wirtschaftlich einen deutli-

chen Unterschied machen, ob sich die betreffenden Wirtschaftsgüter im Eigentum des Unternehmens befinden und für Betriebszwecke besonders hergerichtet oder von einem Fremden gemietet sind (vgl. BFH v. 12. 11. 1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, S. 299). Dies ist vor allem für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzunehmen, die für den Betriebsablauf unerlässlich sind, so dass ein Erwerber des Betriebs diesen nur unter Einsatz dieser Wirtschaftsgüter in der bisherigen Form fortführen könnte. Diese Wirtschaftsgüter werden benötigt, um den Betrieb als funktionierende Wirtschafts- und Organisationseinheit zu erhalten; i. d. R. sind sie zudem nach Art und Größe und vielfach auch durch ihre Gestaltung dem Betriebszweck angepasst (vgl. BFH v. 12. 11. 1985 – VIII R 342/85, BStBl. II 1986, S. 299).

Auf das Vorhandensein stiller Reserven und eine damit einhergehende quantitative Abgrenzung der Wesentlichkeit kommt es nicht an (vgl. BFH v. 24. 08. 1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, S. 1014). Ausschlaggebend sind somit allein die Erfordernisse des Betriebsunternehmens (vgl. BFH v. 26. 05. 1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, S. 718). Insoweit besteht ein Unterschied zu der sich sowohl an funktionalen als auch quantitativen Gesichtspunkten orientierenden Abgrenzung der Wesentlichkeit von Betriebsgrundlagen im Fall einer Betriebsveräußerung (vgl. hierzu SCHMIDT/WACKER, 2015, § 16 Rz. 101).

Verpachtet im Rahmen einer echten Betriebsaufspaltung die Besitzgesellschaft ihren gesamten Gewerbebetrieb an die Betriebsgesellschaft, so ist das Kriterium einer sachlichen Verflechtung stets erfüllt. In diesem Fall stellt sich die Frage nicht, ob ein einzelnes Wirtschaftsgut, beispielsweise ein Grundstück, für das Besitzunternehmen von besonderem Gewicht ist.

Bei der Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter gilt es hingegen, die vorgenannten, allgemein gehaltenen Merkmale der wesentlichen Betriebsgrundlage auf den jeweiligen Einzelfall anzuwenden. Insbesondere zur Überlassung von Grundstücken kann insoweit auf eine große Anzahl von BFH-Entscheidungen zurückgegriffen werden. So ist zunächst nach dem BFH-Urteil vom 26. 05. 1993 (X R 78/91, BStBl. II 1993, S. 718) bei Grundstücken eine wirtschaftliche Bedeutung insbesondere dann anzunehmen, wenn das Betriebsunternehmen in seiner Betriebsführung auf das ihm zur Nutzung überlassene Grundstück angewiesen ist, weil

- die Betriebsführung durch die Lage des Grundstücks bestimmt wird (z. B. das Ladenlokal eines Getränkeeinzelhandels, vgl. BFH v. 12. 02. 1992 – XI R 18/90, BStBl. II 1992, S. 723) oder
- das Grundstück auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten ist, vor allem dann, wenn die aufstehenden Baulichkeiten für die Zwecke des Betriebsunternehmens hergerichtet oder gestaltet worden sind (z. B. Grundstücke von Fertigungsbetrieben, vgl. BFH v. 10. 04. 1991 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, S. 830) oder
- das Betriebsunternehmen aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne ein Grundstück dieser Art den Betrieb nicht fortführen könnte (vgl. z. B. BFH v. 11. 09. 2003 – X B 103/02, BFH/NV 2004, S. 180; v. 03. 06. 2003 – IX R 15/01, BFH/NV 2003, S. 1321; v. 11. 02. 2003 – IX R 43/01, BFH/NV 2003, S. 910).

Ein der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenes Gebäude ist grundsätzlich bereits dann als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren, wenn der Betrieb ein Gebäude dieser Art benötigt, das Gebäude für den Betriebszweck geeignet ist und es die räumliche und funktionale Grundlage des Betriebs bildet (vgl. BFH v.

Existenz stiller Reserven unerheblich

Verpachtung des gesamten Gewerbebetriebs

Überlassung von Grundstücken

20.04.2004 – VIII R 13/03, BFH/NV 2004, S. 1253). Dies kann weder mit dem Argument, das Betriebsunternehmen könne jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen, noch mit der Aussage, die Baulichkeiten seien auch für die Nutzung durch andere Unternehmen geeignet, sondern lediglich durch den Nachweis einer nur geringen wirtschaftlichen Bedeutung für das Betriebsunternehmen abgewendet werden. Eine geringe wirtschaftliche Bedeutung ist allenfalls anzunehmen, wenn das Gebäude entweder seiner Art nach überhaupt nicht für gewerbliche Fertigungszwecke bestimmt ist (z.B. eine ehemalige Schule oder ein Wohngebäude) oder im Vergleich zu vom Betriebsunternehmen in gleicher Weise genutzten Grundstücken nur eine geringe Größe aufweist (vgl. BFH v. 26.03.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, S. 830; SCHMIDT/WACKER, 2015, § 15 Rz. 812 m. w.N.). Allerdings ist die Geringfügigkeitsgrenze weitgehend unklar. So wurde z.B. bei einem Filialbetrieb die Vermietung eines Ladenlokals, das nur ca. 9% der gesamten genutzten Fläche des Betriebsunternehmens ausmacht, von der Rechtsprechung als nicht von untergeordneter Bedeutung angesehen (vgl. BFH v. 19.03.2009 – IV R 78/06, BStBl. II 2009, S. 803).

Büro- und Verwaltungsgebäude

Unklar war lange Zeit die Behandlung von zu Büro- oder Verwaltungszwecken genutzten Gebäuden. Während ein derartiges Gebäude zunächst nur dann als wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziert wurde, wenn es besonders auf die Bedürfnisse der nutzenden Gesellschaft zugeschnitten war, stellt es nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung jedenfalls dann eine wesentliche Betriebsgrundlage i. S. d. Betriebsaufspaltungsgrundsätze dar, wenn es den räumlichen und funktionalen Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet (vgl. BFH v. 23.01.2001 – VIII R 71/98, BFH/NV 2001, S. 894). Dies nimmt die Rechtsprechung auch bereits dann an, wenn das Gebäude von der Betriebsgesellschaft für ihre Tätigkeit benötigt wird, für die betrieblichen Zwecke geeignet und für die Betriebsführung nicht von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 23.05.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, S. 621). Die Finanzverwaltung hat sich der BFH-Rechtsprechung nach anfänglichem Zögern angeschlossen (vgl. BMF v. 18.09.2001, BStBl. I 2001, S. 614 sowie H 15.7 Abs. 5 »Wesentliche Betriebsgrundlage« EStH).

**»Allerweltsgebäude«
reicht aus**

Für die Annahme eines Bürogebäudes als wesentliche Betriebsgrundlage ist es insbesondere auch nicht entscheidend, ob das Gebäude in so besonderer Weise für das Unternehmen hergerichtet wurde, dass es für ein anderes Unternehmen nicht ohne weiteres verwendbar ist, oder ob auch ein anderes Gebäude für die Zwecke des Betriebsunternehmens hätte verwendet werden können. Im Ergebnis soll zwar nicht grundsätzlich jedes zu Büro- oder Verwaltungszwecken genutzte Gebäude quasi »automatisch« zur wesentlichen Betriebsgrundlage werden (vgl. STAPELFELD, DStR 2002, S. 161, 165); gleichwohl kann bei Vorliegen der genannten Kriterien (grundsätzliche Notwendigkeit und Eignung, keine untergeordnete Bedeutung) auch bereits die büromäßige Nutzung eines »Allerweltsgebäudes« zur Qualifizierung als wesentliche Betriebsgrundlage führen (vgl. MÄRKLE, DStR 2002, S. 1109, 1116). Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine solche beispielsweise bereits dann anzunehmen, wenn lediglich ein nicht besonders hergerichteter oder gestalteter Teil eines normalen Einfamilienhauses als einziges Büro (Sitz der Geschäftsleitung) an eine Betriebsgesellschaft vermietet wird (vgl. BFH v. 13.07.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, S. 804). Selbst im Fall einer an mehreren Standorten tätigen AG, bei der die im Einfamilienhaus der Mehrheitsaktionäre genutzten Räume nur 2% der insgesamt

von der AG genutzten Gebäudeflächen ausmachten, nahm das FG München eine sachliche Verflechtung an, weil sich in dem Einfamilienhaus der Unternehmenssitz und der Ort der Geschäftsleitung befanden (vgl. FG München v. 25.02.2013, EFG 2013, S. 846, nrk., Rev. eingelegt, Az. BFH: IV R 16/13) Ob dies allerdings auch gilt, wenn der Gebäudeteil die in § 8 EStDV genannten Grenzen unterschreitet, ist nach wie vor offen.

Auch die Bestellung eines Erbbaurechts an einem Grundstück, das für Zwecke der Betriebsgesellschaft bebaut werden soll, zieht nach Auffassung des BFH eine sachliche Verflechtung nach sich (vgl. BFH v. 19.03.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, S. 662; MÄRKLE, DStR 2002, S. 1109, 1118 m. w. N.).

Neben Grundstücken können auch Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens, beispielsweise Maschinen, wesentliche Betriebsgrundlagen bilden (vgl. SCHMIDT/WACKER, 2015, § 15 Rz. 815). Allerdings werden selbst bei Produktionsunternehmen einzelne Maschinen regelmäßig nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen eingestuft, wenn sie kurzfristig wieder beschafft werden können (vgl. BFH v. 18.05.2004 – X B 167/03, BFH/NV 2004, S. 1262 m. w. N.). Gleichwohl handelt es sich nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg bei dem an eine Hotelbetriebs-GmbH verpachteten Inventar, das die kompletten Zimmereinrichtungen, Kücheneinrichtungen und sonstigen für den Betrieb eines Hotels erforderlichen Gegenstände umfasst, um wesentliche Betriebsgrundlagen, auch wenn das verpachtete Hotelinventar kurzfristig wiederbeschaffbar ist (vgl. FG Berlin Brandenburg v. 03.04.2014, EFG 2015, S. 289, rkr.)

Als wesentliche Betriebsgrundlagen kommen auch immaterielle Wirtschaftsgüter in Frage, beispielsweise Erfindungen, auf denen die Umsätze des Betriebsunternehmens in erheblichem Umfang beruhen (vgl. SCHMIDT/WACKER, 2015, § 15 Rz. 808 m. w. N.). Befinden sich die geschäftswertbildenden Faktoren (weiterhin) im Besitzunternehmen, ist auch eine entgeltliche Überlassung des Geschäfts- oder Firmenwerts denkbar. Allerdings scheidet eine solche zumindest dann aus, wenn die geschäftswertbildenden Faktoren auf die Betriebsgesellschaft übergegangen sind; in diesem Fall ist auch der Geschäftswert übergegangen und kann folglich nicht mehr überlassen werden (vgl. hierzu K III 5).

Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, dass in der Frage, unter welchen Bedingungen eine Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen gegeben ist, letztlich keine verlässliche Richtschnur, sondern lediglich eine heillose Rechtsprechungskasustik existiert (vgl. bereits KNOBBE-KEUK, 1993, S. 874). Zur Abschätzung, ob im jeweiligen Einzelfall eine sachliche Verflechtung vorliegen könnte, muss der betroffene Steuerpflichtige hoffen, einen vergleichbaren, bereits entschiedenen Sachverhalt aufzutun.

3.2 Personelle Verflechtung

Eine personelle Verflechtung ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH gegeben, wenn eine oder mehrere Personen zusammen sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (vgl. BFH v. 01.07.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, S. 757 m. w. N.). Für eine Beherrschung i. S. d. Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung genügt eine sich

Erbbaurecht

**Bewegliche
Wirtschaftsgüter**

**Immaterielle
Wirtschaftsgüter**

**System kaum
erkennbar**

**Einheitlicher
Geschäfts- und
Betätigungswille
durchsetzbar**

aus den Stimmrechtsverhältnissen ergebende Herrschaft über die Geschäfte des täglichen Lebens (vgl. BFH v. 12. 11. 1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, S. 296).

Naturgemäß ist es schwierig, die zunächst einleuchtend klingende Formel des einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens zu konkretisieren und im jeweiligen Einzelfall überzeugend zur Anwendung zu bringen. Die nachfolgenden Ausführungen sind daher nicht als abschließende Darstellung zu verstehen.

3.2.1 Beteiligungsidentität

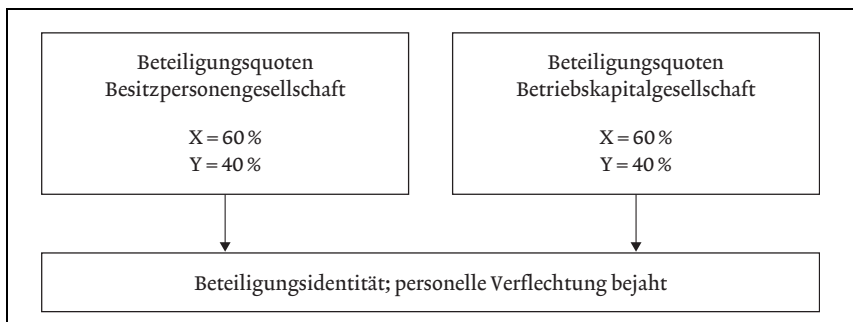
Einmann-Betriebsaufspaltung

Paradebeispiel für die Existenz eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens ist die Einmann-Betriebsaufspaltung (vgl. SÖFFING/MICKER, 2013, S. 122, 129). Als Besitzunternehmen fungiert hierbei ein Einzelunternehmen, wobei der Besitzunternehmer zugleich alleiniger Gesellschafter der Betriebs-GmbH ist. In diesem Fall kann der Einzelunternehmer seinen Willen sowohl in dem Besitz- als auch in dem Betriebsunternehmen durchsetzen (vgl. Beispiel 118).

Gleiche Beteiligungsquoten an beiden Unternehmen

Eine personelle Verflechtung ist ebenso zu bejahen, wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen mit den gleichen Beteiligungsquoten beteiligt sind (sogenannte Beteiligungsidentität). Der Umstand, dass Besitz- wie Betriebsunternehmen von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen werden, ist deutlich erkennbar. Es erscheint kaum denkbar, dass diese Einheit durch einen Interessengegensatz zwischen den Gesellschaftern aufgehoben wird (vgl. BFH v. 05. 09. 1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, S. 349).

BEISPIEL 119



3.2.2 Beherrschungsidentität

Personengruppentheorie

Eine personelle Verflechtung ist grundsätzlich auch für den Fall anzunehmen, dass die an beiden Unternehmen beteiligten Personen mit unterschiedlichen Quoten beteiligt sind, da es nach der vom BFH vertretenen Personengruppentheorie für die Durchsetzung eines Beherrschungswillens i. d. R. ausreicht, dass eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe in beiden Unternehmen die Mehrheit der Anteile besitzt, auch wenn die Beteiligungsverhältnisse in beiden Unternehmen unterschiedlich sind (vgl. BFH v. 21. 08. 1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, S. 44 m. w. N.).