

Bolk

Beratungsschwerpunkte

Kapitalgesellschaft

Wolfgang Bolk

Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaft

Bilanzierung, Besteuerung und zivilrechtliche Fragen in der steuerberatenden Praxis

Herausgegeben von

Wolfgang Bolk, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Nordkirchen

bearbeitet von

Steffen Asmus, M.A., Steuerberater, Kaiserslautern

Egid Baumgartner, LL.M., Steuerberater, München

Wolfgang Bolk

Dr. Karl Broemel, MTaxS, Steuerberater, Bonn

Dr. Aicke Hasenheit, LL.M., Rechtsanwalt, Berlin

Carolyn Hennemann, LL.M., Diplom-Finanzwirtin, Berlin

Markus Hüls, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater,

Fachberater für Unternehmensnachfolge, Bocholt

Sven Kamchen, Diplom-Betriebswirt, LL.M., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Kaiserslautern

Dr. Alexander Kersten, Diplom-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater,

Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Johannes Koch, Diplom-Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Kaiserslautern

Dr. Raoul Kreide, Diplom-Betriebswirt, Mediator, Rechtsanwalt, Heidelberg

Kerstin Löbe, Diplom-Finanzwirtin, Steuerberaterin, Xanten

Prof. Dr. Volker Mayer, Steuerberater, Köln

Dr. Sebastian Mirbach, M.Sc., Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Aachen

Dr. Frieder B. Mörwald, Steuerberater, Bonn

Prof. Dr. Hans Ott, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Köln

Dr. Dominik Probst, M.Sc., Steuerberater, Stuttgart

Axel Scholz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,

Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Delmenhorst

Henning Stümpfig, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater,

Fachberater für Internationales Steuerrecht, Bonn

Prof. Dr. Oliver Tillmann, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Tecklenburg

Dr. Peter Wiesmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen

Deubner 
Steuern & Praxis

IMPRESSUM

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.

© 2025 by Deubner Verlag GmbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung – auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert. Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln HRA
16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Beteiligungs-GmbH Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127

Geschäftsführer: Ralf Wagner, Jochen Hortschansky, Kurt Skupin

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

Umschlag geschützt als eingetragenes Design der
Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Satz: Barbara Brudlo, 25832 Tönning
Druck: Beltz Grafische Betriebe GmbH, Bad Langensalza
Printed in Germany

ISBN 978-3-88606-840-1

Vorwort

Eine Kapitalgesellschaft und hier insbesondere die GmbH bietet sich mit ihrem niedrigen Körperschaftsteuersatz von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag trotz endgültiger Gewerbesteuerbelastung einerseits und der strukturellen Haftungsbeschränkung andererseits als attraktive Rechtsform für unternehmerisches Handeln mittelständischer Betriebe an. Die Trennung des Vermögens der Gesellschaft von demjenigen ihrer Gesellschafter verhindert bei entsprechender Gestaltung die Verstrickung stiller Reserven im Ertragsteuerrecht. Nicht zuletzt die Besteuerung der Dividenden bzw. der Gewinnanteile im Wege der offenen und verdeckten Ausschüttung, aber auch des Gewinns aus Anlass einer Veräußerung der Anteile nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens und der damit verbundenen Steuerbefreiung von 40 % der Erträge, kennzeichnet die Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der GmbH oftmals als Herausforderung in der Rechts- und Steuerberatung.

Die nunmehr hier in der dritten Auflage vorliegenden *Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaft* wurden umfangreich im Hinblick auf inzwischen ergangene Rechtsprechung des BFH und Verwaltungsanweisungen aktualisiert. Das Werk wendet sich in erster Linie an Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, aber auch an Fachanwälte für Steuerrecht und Mitarbeiter der Kapitalgesellschaften, die mit den entsprechenden Rechtsfragen befasst sind. Ebenso finden Hochschullehrer, Dozenten und Referenten sowie Studenten und andere Personen in der fortgeschrittenen Ausbildung eine qualifizierte Unterstützung, vor allem aber auch einen kompakten Gesamtüberblick. Nicht zuletzt sind die in der Finanzverwaltung mit den vielfältigen Problemen einer Kapitalgesellschaft befassten Fachbeamten angesprochen.

Mit dem Buch soll auch dem bereits mit dieser Gesellschaftsform vertrauten Rechtsanwender neben einschlägigen Kommentaren und Fachaufsätzen zu Einzelfragen eine Brücke zur Verfügung stehen, Probleme bei der Bearbeitung von Fragen des Gesellschaftsrechts oder des Körperschaftsteuerrechts in der Praxis im Ganzen bis hin zur Umsetzung in Buchführung und Handels- sowie Steuerbilanz, ggf. auch bezogen auf die Umsatzsteuer, Gewerbesteuer sowie Grunderwerbsteuer, zu lösen. Vor diesem Hintergrund werden alle praxisrelevanten Probleme von der Gründung der Gesellschaft, der laufenden Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Anteilseigner, den einschlägigen Bilanzierungsfragen in der Handels- und soweit abweichend in der Steuerbilanz, den verdeckten Einlagen und Gewinnausschüttungen, der Kapitalerhöhung und -herabsetzung, den eigenen Anteilen, bis zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb oder innerhalb einer Organschaft, der Gesellschafterfremdfinanzierung und auch der Liquidation behan-

delt. Schließlich wird dem Optionsmodell nach § 1a KStG und anderen wichtigen Reformen Raum gegeben.

Nachweise bezogen auf Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen sowie das einschlägige Fachschrifttum sind umfangreich in Fußnoten eingearbeitet, um eine vertiefende Bearbeitung schwieriger Rechtsfragen zu unterstützen. Dies gelingt auch mit einer Vielzahl von Beispielen mit ihren methodisch aufgebauten Lösungen. Dabei erfolgt die Darstellung der jeweiligen Sachkreise weder nur aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung noch nur aus wissenschaftlicher Sicht, vor allem aber stets auf der Basis der Rechtsprechung des BFH, denn das Werk soll der Beratungspraxis eine wichtige Unterstützung bieten. Die detaillierte Gliederung ergänzt durch das Stichwortverzeichnis sowie die praktische Onlinedatenbank mit integrierter Volltextsuche sollen helfen, sich unmittelbar dem jeweils gewünschten Thema zuzuwenden.

Herzlicher Dank gebührt den geschätzten Mitautoren dieses Werks, dem Verlag und seinen Mitarbeitern sowie insbesondere auch Frau Ulrike Jung für das Engagement und die Unterstützung bei der Erstellung dieser dritten Auflage.

Köln, im September 2024

Deubner Steuern & Praxis

Wolfgang Bolk

26. Brennpunkte bei der Betriebsaufspaltung

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
26.1 Thematische Einführung	26.1	26.4.1 Steuerbilanzielle Konsequenzen	26.33
26.2 Der praktische Fall	26.3	26.4.2 Steuerliche Hinweise	26.35
26.3 Rechtliche Hinweise	26.11	26.5 Auswirkungen beim Betriebsunternehmen ...	26.41
26.3.1 Formen der Betriebsaufspaltung	26.12	26.6 Gestaltungsansätze zur Vermeidung steuerlicher Risiken der Betriebsaufspaltung bei der Unternehmensnachfolge	
26.3.1.1 Echte Betriebsaufspaltung	26.13	26.6.1 Gefahren der Umstrukturierung	26.43
26.3.1.2 Unehchte Betriebsaufspaltung	26.15	26.6.2 Gestaltungsvarianten	26.45
26.3.1.3 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	26.16	26.6.2.1 Isolierter Eintritt der Nachfolger in die GmbH ohne Übertragung eines Miteigentumsanteils am Grundstück	26.46
26.3.1.4 Kapitalistische Betriebsaufspaltung	26.17	26.6.2.2 Gleichzeitiger Eintritt der Nachfolger in die GmbH und in das Besitzunternehmen	26.47
26.3.2 Begründung der Betriebsaufspaltung		26.6.2.3 Einbringung des Besitzunternehmens in eine neue Besitz-GmbH	26.50
26.3.2.1 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung (sachliche und personelle Verflechtung)	26.18	26.6.2.4 Einbringung des Besitzunternehmens in eine GmbH & Co. KG	26.53
26.3.2.2 Motive zur planmäßigen Begründung einer Betriebsaufspaltung	26.28		
26.3.2.3 Beginn der Betriebsaufspaltung	26.29		
26.3.3 Beendigung der Betriebsaufspaltung	26.32		
26.4 Auswirkungen beim Besitzunternehmen	26.33		

26.1 Thematische Einführung

Unter einer **Betriebsaufspaltung** wird die Aufteilung eines wirtschaftlich betrachtet einheitlichen Betriebs in zwei oder mehrere rechtlich selbständige Unternehmen verstanden. Bei der klassischen Form der Betriebsaufspaltung sind ein Einzelunternehmen als Besitzgesellschaft und eine Kapitalgesellschaft (meist eine GmbH) als Betriebsgesellschaft miteinander verflochten. 26.1

26.2 Die Betriebsaufspaltung existiert als **Rechtsinstitut** nur im Steuerrecht und ist weder zivil- noch steuergesetzlich normiert. Vielmehr wurde die Betriebsaufspaltung durch die Finanzverwaltung in den 1930er Jahren begründet und durch die (zwischenzeitlich gefestigte) Rechtsprechung des BFH und des BVerfG bestätigt.¹ Nach dieser Rechtsprechung kennzeichnet eine Betriebsaufspaltung, dass eine grundsätzlich nicht gewerbliche Tätigkeit, z.B. die rein vermögensverwaltende Betätigung durch Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft, aufgrund einer besonderen Verbindung beider Unternehmen (personelle und sachliche Verflechtung) in eine gewerbliche Betätigung umqualifiziert wird.

26.2 Der praktische Fall

26.3 A verpachtet seit Jahren ein unbebautes Grundstück an die A-GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er ist. Die A-GmbH nutzte das betriebsnotwendige Grundstück zunächst eigenbetrieblich.



26.4 Nach einer betrieblichen Neuausrichtung errichtete die A-GmbH auf dem Pachtgrundstück sowie auf einem in ihrem Eigentum stehenden Nachbargrundstück einen zusammenhängenden Gebäudekomplex aus Büro- und Verwaltungsgebäuden. Diese neu errichteten Gebäude verpachtete die A-GmbH nach Fertigstellung an Dritte zur gewerblichen Nutzung. Weitere Tätigkeiten neben der Verpachtung übte die A-GmbH nicht mehr aus. Die Gebäude auf fremdem Grund und Boden stehen im wirtschaftlichen Eigentum der A-GmbH und werden dieser auch bewertungsrechtlich zugerechnet. Die A-GmbH nimmt die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch.

¹ Zur Historie vgl. D. CARLÉ, in: CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rdnr. 1–15.

Beispiel

Die Verpachtung des Grundstücks des A wurde vom Finanzamt als Betriebsaufspaltung eingestuft. Die Gewinnausschüttungen der A-GmbH, deren Anteile dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens des A zugeordnet waren, wurden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2a GewStG gekürzt. A möchte auch für die erzielten Pachtzinsen in seinem Besitzunternehmen die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen und damit den gesamten Gewerbeertrag steuerfrei stellen.

Lösung

Zwischen dem A und der A-GmbH liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor. Die erforderliche personelle Verflechtung ist gegeben, da der A Alleingesellschafter der A-GmbH ist. Die Überlassung des Grundstücks erfüllte die Voraussetzung der sachlichen Verflechtung, da nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des BFH die Eigenschaft der wesentlichen Betriebsgrundlage auch bei einem unbebauten Grundstück vorliegen kann, wenn dieses Grundstück vom Betriebsunternehmen nach dessen betrieblichen Bedürfnissen bebaut oder anderweitig gestaltet worden ist² bzw. künftig bebaut werden soll.³ Unbebaute Grundstücke sind darüber hinaus als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, wenn sie im Funktionszusammenhang mit Betriebsgebäuden stehen (z.B. Kundenparkplätze, Lagerflächen) oder wegen ihrer besonderen Lage betriebsnotwendig sind.⁴

Trotz der rein vermögensverwaltenden Tätigkeit der Verpachtung erzielte die A-GmbH gem. § 8 Abs. 2 KStG gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform. Dies steht der Annahme einer Betriebsaufspaltung nicht entgegen.⁵

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind die Voraussetzungen einer erweiterten Kürzung gem. § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG im Fall einer Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, da die tatsächlichen Umstände, die eine personelle und sachliche Verflechtung begründen, den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung überschreiten.⁶ Eine Übertragung gewerbesteuerlich günstiger Merkmale der Betriebskapitalgesellschaft – selbst wenn diese wie vorliegend die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt – auf die Besitzgesellschaft kommt bei der erweiterten Kürzung nicht in Betracht.

² BFH, Urt. v. 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl II, 1014.

³ BFH, Urt. v. 15.01.1998 – IV R 8/97, BStBl II, 478.

⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl II, 1014; BFH, Urt. v. 19.03.2002 – VIII R 57/99, BStBl II, 662; BFH, Urt. v. 18.08.2005 – IV R 59/04, BStBl II, 830; BFH, Urt. v. 15.01.1998 – IV R 8/97, BStBl II, 478.

⁵ BFH, Urt. v. 22.02.2005 – VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 1624.

⁶ BFH, Urt. v. 22.02.2005 – VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 1624; zuletzt BFH, Urt. v. 22.06.2016 – X R 54/14, BStBl II 2017, 529.

Abwandlung

A führt sein Besitzunternehmen auch in der Rechtsform einer GmbH, wobei er selbst die Anteile an den beiden Kapitalgesellschaften hält.



Lösung

Die erweiterte Kürzung auf der Ebene des Besitzunternehmens kann dann in Anspruch genommen werden, wenn das Besitzunternehmen selbst in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisiert ist und die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft nicht der Besitzzkapitalgesellschaft, sondern deren Gesellschafter zuzurechnen sind.⁷

In diesem Fall liegt keine (kapitalistische) Betriebsaufspaltung vor, da ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht zulässig ist (Trennungsprinzip) und damit eine personelle Verflechtung im Fall einer Gleichordnungsstruktur bei Schwes-tergesellschaften nicht gegeben ist.⁸

- 26.6 Eine Betriebsaufspaltung zwischen zwei Kapitalgesellschaften kann daher nur in der Form einer Über-/Unterordnungsstruktur vorliegen, in der die Besitzzkapitalgesellschaft selbst die Betriebskapitalgesellschaft beherrscht.⁹ Für diesen Fall der kapitalistischen Betriebsaufspaltung kommt eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wiederum nicht zur Anwendung.¹⁰
- 26.7 Für die Beurteilung der personellen Verflechtung ist grundsätzlich entscheidend, welche Personengruppe hinter den Personengesellschaften steht. Im Besitzunternehmen muss der Geschäfts- und Betätigungswille derjenigen Personen durchgesetzt werden können, welche auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft nur mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung finden Anwendung.

⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 01.08.1979 – I R 111/78, BStBl II 1980, 77.

⁸ Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft, vgl. BFH, Urt. v. 27.08.1992 – IV R 13/91, BStBl II 1993, 134.

⁹ Vgl. SCHMIDT, EStG, 43. Aufl. 2024, § 15 Rdnr. 803.

¹⁰ BFH, Urt. v. 28.01.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109.

Mit seiner Rechtsprechung im Urteil vom 16.09.2021¹¹ änderte der BFH seine vorherige Sichtweise. In Bezug auf das Betriebsunternehmen ist eine „mittelbare Beherrschung“ bereits lange anerkannt. Bezüglich des Besitzunternehmens ging der BFH in der Konstellation einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft von einem „Durchgriffsverbot“ aus, wonach eine personelle Verflechtung mangels Mitunternehmerstellung der mittelbaren Beteiligten ausschied. Diese ständige Rechtsprechung hat der IV. Senat des BFH nun aufgegeben. Er begründet dies mit einem Mangel an sachlichen Gründen für die bisherige Unterscheidung zwischen einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Betriebs- oder am Besitzunternehmen. Aus Vertrauensschutzgesichtspunkten veranlasste das BMF mit einem Schreiben vom 21.11.2022,¹² diese Rechtsprechung erst ab dem Veranlagungszeitpunkt 2024 zu berücksichtigen. 26.8

Hinweis

Für die Praxis hat die Rechtsprechungsänderung des BFH zur Folge, dass eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch für die Fälle der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft nicht mehr zur Anwendung kommt. 26.9

Die Rechtsprechung des BFH zur fehlenden personellen Verflechtung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften (vgl. oben BFH, Urt. v. 01.08.1979 – I R 111/78, BStBl II 1980, 77.) ist weiterhin anzuwenden. 26.10

26.3 Rechtliche Hinweise

Die Rechtsgrundlagen der Betriebsaufspaltung werden heute aus § 15 Abs. 2, Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG sowie aus der entsprechenden BFH-Rechtsprechung und der umfangreichen Verwaltungsanweisung in H 15.7 Abs. 4–8 EStH gefolgert. Grundlage der sachlichen und personellen Verflechtung sind jeweils die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen, die sich aus dem Miet- oder Pachtvertrag und aus den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, insbesondere den Gesellschaftsverträgen, ergeben. 26.11

26.3.1 Formen der Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung kommt heute in den verschiedensten Formen und Ausprägungen vor.¹³ Die typischen Formen sind die Folgenden: 26.12

¹¹ BFH, Urt. v. 16.09.2021 – IV R 7/18, BStBl II 2022, 767.

¹² BMF-Schreiben v. 21.11.2022 – IV C 6 - S 2240/20/100006 :002, BStBl I, 1515.

¹³ Vgl. SCHMIDT/WACKER, EStG, 43. Aufl. 2024, § 15 Rdnr. 802 f. m.w.N.

26.3.1.1 Echte Betriebsaufspaltung

- 26.13 Der Begriff der echten Betriebsaufspaltung betrifft den Entstehungsakt der Betriebsaufspaltung und bezeichnet den Vorgang, bei dem ein zunächst bereits bestehender einheitlicher Betrieb in zwei selbständige Unternehmen aufgeteilt wird.

Beispiel

- 26.14 Einzelunternehmer B betreibt seit Jahren eine Brauerei auf eigenem Betriebsgelände. Aufgrund erschwelter Wettbewerbsbedingungen gründet er als Alleingesellschafter eine GmbH, die den Brauereibetrieb fortführt. Das Eigentum an dem Betriebsgrundstück behält B zurück und vermietet es fortan an die GmbH.

26.3.1.2 Unechte Betriebsaufspaltung

- 26.15 Im Gegensatz zur echten Betriebsaufspaltung entstehen bei der unechten Betriebsaufspaltung die beiden Unternehmen nicht durch einen Aufteilungsvorgang, sondern waren bereits vor der Verflechtung als rechtlich und wirtschaftlich selbständige Einheiten errichtet und sind nunmehr in Beziehungen zueinander getreten, die eine Betriebsaufspaltung auslösen. Es lag zuvor aber gerade kein einheitlicher Betrieb vor.

26.3.1.3 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

- 26.16 Im Rahmen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung besitzen beide Unternehmen – das Besitz- sowie das Betriebsunternehmen – jeweils die Rechtsform einer Personen(handels)gesellschaft. Das operativ tätige Betriebsunternehmen wird meist in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführt. Die Gesellschafter der Besitzgesellschaft sind in diesem Fall regelmäßig mit den Kommanditisten der Betriebs-GmbH & Co. KG und der Komplementär-GmbH personen- und beteiligungsidentisch. Die Besonderheiten der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, insbesondere die Bilanzierungskonkurrenzen, werden aufgrund der inhaltlichen Ausrichtung dieses Werks auf Kapitalgesellschaften an dieser Stelle nicht weiter thematisiert.

26.3.1.4 Kapitalistische Betriebsaufspaltung

- 26.17 Wenn das Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt wird und das Betriebsunternehmen beherrscht, liegt eine kapitalistische Betriebsaufspaltung vor. Zu unterscheiden ist die kapitalistische Betriebsaufspaltung von einer Gleichordnungsstruktur bei Schwesterkapitalgesellschaften. Denn wenn die Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft nicht durch die Besitzkapitalgesellschaft, sondern im Privatvermögen eines Anteilseigners gehalten werden, liegt aufgrund des Durchgriffsverbots keine Beherrschung der Betriebsgesellschaft durch die Besitzkapitalgesellschaft vor. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille und damit eine personelle Verflechtung bestehen dann nicht.

26.3.2 Begründung der Betriebsaufspaltung

26.3.2.1 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung (sachliche und personelle Verflechtung)

Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung ist das Vorliegen einer sachlichen und personellen Verflechtung zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen.¹⁴ Eine **sachliche Verflechtung** besteht, wenn das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut aus Sicht des Betriebsunternehmens eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.¹⁵ Die Höhe der stillen Reserven des Wirtschaftsguts ist für die Frage, ob eine wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vorliegt, unerheblich.¹⁶ Hierbei reicht es aus, wenn die überlassenen (materiellen oder immateriellen) Wirtschaftsgüter bei dem operativ tätigen Betriebsunternehmen nur eine von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen.¹⁷ Ausschlaggebend ist allein die tatsächliche Überlassung des Wirtschaftsguts. Unerheblich ist, ob die Überlassung entgeltlich, unentgeltlich oder teilentgeltlich erfolgt oder auf welcher (zivil-)rechtlichen Grundlage sie beruht. 26.18

Sonderfall: Untervermietung

Die für das Betriebsunternehmen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen nicht im zivilrechtlichen Eigentum des Besitzunternehmens stehen. Ausreichend ist insoweit auch ein aus einem Überlassungsvertrag abgeleitetes Besitzrecht und die Weiterverpachtung bzw. Untervermietung an das Betriebsunternehmen.¹⁸ In diesem Fall ist das überlassene Wirtschaftsgut selbst nicht dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zuzuordnen (§ 39 AO), obwohl hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Gleichwohl werden alle anderen Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen qualifiziert. 26.19

Sonderfall: Arbeitszimmer als wesentliche Betriebsgrundlage

Auch das in einem Einfamilienhaus von den Gesellschaftern des Betriebsunternehmens als einziges Büro (Sitz der Geschäftsleitung) genutzte Arbeitszimmer kann eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen und eine sachliche Verflechtung begründen. Dies gilt auch dann, wenn das Arbeitszimmer nicht für Zwecke des Betriebsunternehmens besonders hergerichtet und gestaltet ist, sofern der Gebäudeteil nicht die in § 8 EStDV genannten Grenzen unterschreitet.¹⁹ 26.20

¹⁴ Vgl. dazu die Verwaltungsanweisung in H 15.7 Abs. 4–6 EStH.

¹⁵ H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens“ EStH; zu zahlreichen in der Rechtsprechung entschiedenen Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Begründung einer sachlichen Verflechtung vgl. SCHMIDT/WACKER, EStG, 43. Aufl. 2024, § 15 Rdnr. 808 ff.

¹⁶ Keine quantitative Betrachtungsweise, vgl. H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage – Stille Reserven“ EStH.

¹⁷ BFH, Urt. v. 21.05.1974 – VIII R 57/70, BStBl II, 613.

¹⁸ BFH, Urt. v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl II 1989, 152; BFH, Urt. v. 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl II, 1014; H 15.7 Abs. 5 „Eigentum des Besitzunternehmens“ EStH.

¹⁹ BFH, Urt. v. 13.07.2006 – IV R 25/05, BStBl II, 804.

Praxistipp

- 26.21 Grundstücke stellen in der Praxis regelmäßig wesentliche Betriebsgrundlagen dar und sollten daher stets besonders beachtet werden. Dies gilt für bebaute ebenso wie für unbebaute Grundstücke. Nach der Rechtsprechung des BFH sind selbst reine Büro- und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlagen im Rahmen der Betriebsaufspaltung anzusehen.²⁰
- 26.22 Das FG München hat in seinem Urteil vom 17.04.2023²¹ Stellung zur Zulässigkeit der erweiterten Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Vorliegen einer **sogenannten umgekehrten Betriebsaufspaltung** genommen. Als umgekehrte Betriebsaufspaltung wird die Konstellation bezeichnet, in der das Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt werden.
- 26.23 Das Gericht gewährte der Klägerin im streitigen Verfahren die erweiterte Grundbesitzkürzung aus dem Grund, dass eine mittelbare Beteiligung an der Besitzgesellschaft nicht ausreichend für eine personelle Verflechtung sei. Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt.²² Der BFH hat sich nun mit der Frage zu beschäftigen, ob im streitgegenständlichen Fall eine umgekehrte Betriebsaufspaltung vorliegt und ob mit dieser zwingend eine personelle Verflechtung einhergeht. Das Urteil kann vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechungsänderung bezüglich des Durchgriffsverbots bei Kapitalgesellschaften mit Spannung erwartet werden.
- 26.24 Eine **personelle Verflechtung** liegt vor, wenn die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschende Person oder Personengruppe in der Lage ist, auch im Betriebsunternehmen ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (Beherrschungsidentität). In diesem Fall besteht ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswillen bezogen auf beide Unternehmen.²³ Maßgebend ist die Verteilung der Stimmrechte, nicht die Beteiligung am Vermögen (keine Beteiligungsidentität, aber Beherrschungsidentität erforderlich).

²⁰ BFH, Urt. v. 23.05.2000 – VIII R 11/99, BStBl II, 621. Zuletzt auch BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BFHE 260, 334, zur notwendigen Betriebsvermögeenseigenschaft eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück.

²¹ FG München, Urt. v. 17.04.2023 – 7 K 434/19.

²² Anhängig beim BFH unter dem Az. II R 13/23.

²³ H 15.7 Abs. 6 EStH; zu den zahlreich in der Rechtsprechung entschiedenen Konstellationen der Beherrschungsidentität vgl. SCHMIDT/WACKER, EStG, 43. Aufl. 2024, § 15 Rdnr. 820 ff.

Im Gesellschaftsrecht ist die Beherrschung durch Ausübung von Stimmrechten grundsätzlich im Gesetz geregelt (HGB, GmbHG, AktG etc.). Allerdings sind diese Regelungen überwiegend dispositiv, d.h., die Gesellschafter können im Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen treffen. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund zahlreicher gesetzlicher Einstimmigkeitsvorgaben bei Personengesellschaften aus Beratersicht dringend empfohlen. 26.25

Gesetzliche Vorgaben des Personengesellschaftsrechts zur Einstimmigkeit von Gesellschafterbeschlüssen:

26.26

Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR):	In der GbR steht die Führung der Geschäfte den Gesellschaftern nur gemeinschaftlich zu. Für jedes Geschäft ist die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§ 709 Abs. 1 BGB).
Offene Handelsgesellschaft (OHG):	Bei der OHG bedarf es nur für die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehenden Handlungen des Beschlusses aller Gesellschafter (§ 116 Abs. 2 HGB). Dieser Beschluss ist einstimmig zu fassen (§ 119 Abs. 1 HGB).
Kommanditgesellschaft (KG):	Das Einstimmigkeitsprinzip gilt auch für die KG, soweit es z.B. um die Änderung oder Aufhebung des Miet- oder Pachtvertrags mit der Betriebsgesellschaft geht, da es sich hierbei um ein sogenanntes außergewöhnliches Geschäft handelt, das der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf (§ 164 HGB). Für die laufenden Geschäfte des täglichen Lebens ist die Zustimmung der Kommanditisten dagegen nicht erforderlich.

Liegen die Voraussetzungen der sachlichen und personellen Verflechtung vor, ist der steuerliche Tatbestand der Betriebsaufspaltung erfüllt. 26.27

26.3.2.2 Motive zur planmäßigen Begründung einer Betriebsaufspaltung

26.28 Die **Motive** zur planmäßigen Begründung einer Betriebsaufspaltung können sich aus unterschiedlichen rechtlichen und steuerlichen Vorteilen ergeben. Hierzu gehören u.a.:

Vorteile einer Betriebsaufspaltung	
Zivilrecht	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Möglichkeit der Haftungsabschottung der operativen Tätigkeit von den Vermögenswerten (z.B. Grundstücken) hinsichtlich der Risiken aus Vertrags-, Produkt-, Vertriebs- und Betriebshaftung oder wegen Umweltschutzbestimmungen ▪ Schaffung von haftungsfreiem Vermögen ▪ Bestandsschutz und Unternehmenskontinuität durch die Trennung von Eigentum an Betriebsgrundlagen und Management ▪ Schaffung der Voraussetzungen der Unternehmens- und Vermögensnachfolge ▪ Vorbereitung der vorweggenommenen Erbfolge durch Beteiligung der Nachkommen nur an der Betriebsgesellschaft oder der Ehefrau nur an der Besitzgesellschaft ▪ Aufnahme von Mitarbeitern als Gesellschafter der Betriebsgesellschaft ▪ Vorbereitung einer Verschmelzung oder eines Verkaufs der Betriebsgesellschaft unter Zurückbehaltung der Immobilien
Steuerrecht	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Niedrige Steuerbelastung der GmbH im Thesaurierungsfall ▪ Gehalt des GGF der GmbH mindert die steuerliche BMG der Betriebsgesellschaft ▪ Möglichkeit der Bildung einer Pensionsrückstellung für GGF in der GmbH ▪ (Zusätzlicher) GewSt-Freibetrag beim Besitzpersonenunternehmen ▪ Anrechnung der Gewerbesteuer des Besitzpersonenunternehmens