STEUERRECHT UND
STEUERBERATUNG

Kaligin

Einzelfragen der Betriebsprüfung

2., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Steuerrecht und Steuerberatung

Band 57

Einzelfragen der Betriebsprüfung

Von

Dr. jur. Thomas Kaligin

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

2., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

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.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<http://ESV.info/978-3-503-19506-0>

Zitiervorschlag:

Kaligin, Einzelfragen der Betriebsprüfung, 2. Aufl. 2021

1. Auflage 2017

2. Auflage 2021

Die 1. Auflage ist unter der ISBN 978-3-415-06013-5 im Richard Boorberg Verlag erschienen.

ISBN 978-3-503-19506-0 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-19507-7 (eBook)

ISSN 1860-0484

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2021

www.ESV.info

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

In dem Werk „Einzelfragen der Betriebsprüfung“ wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Prüfungsdichte – auch unter dem Aspekt der sogenannten Tax Compliance – erheblich zugenommen und sich weiter spezialisiert und professionalisiert hat. Dies bedingt erhöhte gestalterische Anforderungen an die Steuerpflichtigen und die sie beratenden Angehörigen der recht- und steuerberatenden Berufe. Da jedoch nicht alle denkbaren Themen abgearbeitet werden können, werden folgende Szenarien besonders intensiv beleuchtet:

- Betriebsaufspaltung
- Schätzung
- Rückstellungen
- Gewerblicher Grundstückshandel
- Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung
- Geschenke und Bewirtungskosten
- Liebhaberei
- Benennungsverlangen gem. § 160 AO
- Private Nutzung betrieblicher Kfz; Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG
- Spezifische Prüfungsschwerpunkte im Baugewerbe
- Steuerchaos Gaststättengewerbe

Die dort behandelten Themen wurden systematisch unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung, Verwaltungsauffassungen und Schrifttum intensiv beleuchtet. Das Buch beansprucht nicht, eine wissenschaftliche Aufarbeitung der Themenkomplexe vorzunehmen. Es orientiert sich **ausschließlich** an den Bedürfnissen der Praxis im Blickwinkel von Konfrontationssituationen zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Berater einerseits und der Finanzverwaltung andererseits.

In einem Schlusskapitel wird die Einführung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (Tax Compliance) dargelegt. Dadurch können in der Praxis latente steuerstrafrechtliche Risiken auf ein Minimum reduziert werden.

Erfahrungswerte in den letzten Jahren haben gezeigt, dass die zunehmende Konfrontation im Rahmen der Betriebsprüfung eine präzise und fundierte Vorbereitung des Steuerpflichtigen erfordert. Das Buch soll hierzu eine Hilfestellung geben, indem es dem Steuerpflichtigen und seinem Berater ermöglicht, „auf Augenhöhe“ gegenüber den Vertretern der Finanzverwaltung (insbesondere Betriebsprüfung) vorzugehen. Zudem gibt es aktuelle und wertvolle Hintergrundinformationen für eine etwaige spätere Auseinandersetzung im Rechtsbehelfs- und Finanzgerichtsverfahren.

Vorwort

Zusammenfassungen in Checklistenform am Ende eines jeden Kapitels erleichtern eine effektive Vorbereitung auf konkrete Fragen der Betriebsprüfung.

Berlin, im Dezember 2020

Dr. Thomas Kaligin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung	15
Schrifttum	15
1 Die Bedeutung der Betriebsaufspaltung für die (mittelständische) Wirtschaft	17
2 Fehlende Rechtsgrundlagen der Betriebsaufspaltung im Steuerrecht	19
3 Abgrenzung zu Mitunternehmerschaft, Betriebsverpachtung und Betriebsführungsvertrag	20
3.1 Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft	20
3.2 Abgrenzung zur Betriebsverpachtung	21
3.3 Abgrenzung zum Betriebsführungsvertrag	22
4 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	22
4.1 Personelle Voraussetzungen	23
4.2 Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	47
4.3 Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	58
4.4 Steuerliche Einzelfragen bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	60
5 Beendigung der Betriebsaufspaltung	71
5.1 Beendigung des Pachtvertrags (Weiterverpachtung an Dritte)	71
5.2 Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	74
5.3 Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	82
5.4 Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	83
II. Schätzung in der Betriebsprüfung	85
Schrifttum	85
1 Voraussetzungen für die Schätzung	88
2 Rechtsprechung zur Schätzung	90
3 Die Buchführung als Ansatzpunkt für den Betriebsprüfer	92
4 Das Grundprinzip des Benford'schen Gesetzes	106
5 Der Chi-Quadrat-Test	107
6 Folgen der Vernichtung von Unterlagen	111
7 Schätzung von Zinseinkünften	112
8 Nachkalkulation	114
9 Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung (Methoden zur Aufdeckung von Schwarzgeldern)	116

10	Zeitreihenvergleich	120
11	Äußerer Betriebsvergleich	123
12	Schätzungsfehler	124
13	Schätzung trotz anhängigen Steuerstrafverfahrens	124
III.	Rückstellungen in der Praxis der Betriebsprüfung	129
	Schrifttum	129
1	Typen von Rückstellungen	136
2	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	137
2.1	Gründe für die Bildung einer Rückstellung	137
2.2	Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen	140
2.3	Ungewissheit	149
2.4	Betriebliche Veranlassung	155
2.5	Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Inanspruchnahme	156
2.6	Wirtschaftliche Belastung (Verursachung) in der Vergangenheit	160
2.7	Bewertung von Rückstellungen	165
2.8	Die Neuregelung der sog. angeschafften Rückstellungen nach § 4f und § 5 Abs. 7 EStG	170
2.9	Auflösung von Rückstellungen	172
2.10	Nachholung einer nicht gebildeten Rückstellung	172
3	Sonstige Rückstellungen im Überblick	173
3.1	Erfolgsabhängige Verpflichtungen (§ 5 Abs. 2a EStG)	173
3.2	Rückstellungen wegen Verletzung fremder Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG)	173
3.3	Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen (§ 5 Abs. 4 EStG)	174
3.4	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG)	175
3.5	Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Entsorgungsrückstellungen für radioaktive Reststoffe oder Anlageteile (§ 5 Abs. 4b EStG)	179
3.6	Steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten bei Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken (§ 5 Abs. 1a EStG)	180
IV.	Gewerblicher Grundstückshandel	183
	Schrifttum	183
1	Dauerbrenner-Thema in der Betriebsprüfung	184
2	Probleme bei der Abgrenzung der Gewerblichkeit	185
3	Die Drei-Objekt-Grenze ist ein wichtiges, aber nicht immer allein entscheidendes Kriterium	186

4	Einzelfragen der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb	196
4.1	Fünf-Jahres-Zeitraum: geringfügige Überschreitung schadet nicht	196
4.2	Was zu den „Objekten“ i. S. der „Drei-Objekt-Grenze“ zählt	198
4.3	Eine bedingte Veräußerungsabsicht ist schwer zu widerlegen	204
4.4	Branchennähe stützt die bedingte Veräußerungsabsicht	207
4.5	Erbfälle bleiben unberücksichtigt – Ausnahme ist der Erwerb i. R. der vorweggenommenen Erbfolge	209
4.6	Gewerblicher Grundstückshändler ist, wer Erschließungsmaßnahmen in „eigener Regie“ durchführt	209
4.7	Aufteilung in Eigentumswohnungen	210
4.8	Drei-Objekt-Grenze: Keine Abschirmwirkung von Personengesellschaften	211
4.9	Drei-Objekt-Grenze: Eingeschränkte Abschirmwirkung der GmbH	215
5	Beginn des gewerblichen Grundstückshandels; Ermittlung des Veräußerungsgewinns	218
5.1	Zeitpunkt der Fertigstellung als Beginn des gewerblichen Grundstückshandels	218
5.2	Ermittlung des Veräußerungsgewinns	219
6	Unterbrechung und Ende eines gewerblichen Grundstückshandels	221
7	Folgen des gewerblichen Grundstückshandels	223
8	Strategien zur Vermeidung eines gewerblichen Grundstückshandels	227
8.1	Strikte Trennung privat gehaltener Immobilien	227
8.2	Durch geschicktes Agieren kann die Drei-Objekt-Grenze angehoben werden	227
8.3	Nutzung der Drei-Objekt-Grenze durch Großobjekte	228
8.4	Vermeidung von „typischen Bauträgertätigkeiten“	229
8.5	Ausländische Grundstücksgesellschaften	229
9	Streitpunkt gewerblicher Grundstückshandel: In der Betriebsprüfung sind gute Argumente gefordert	230
V.	Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung	231
	Schrifttum	231
1	Wirksamer Anstellungsvertrag mit dem Geschäftsführer	233
2	Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers	235
2.1	Rechtsprechung des BFH	235
2.2	Allgemeine Grundsätze zur Bestimmung der Angemessenheit	236

2.3	Art und Umfang der Tätigkeit	237
2.4	Ertragsaussichten der Gesellschaft	241
2.5	Fremdvergleich	242
2.6	Zuschläge	243
3	Tantieme	244
3.1	Bedeutung in der Praxis	244
3.2	Wirksame Vereinbarung	245
3.3	Angemessenheit der Tantieme	247
3.4	Umsatztantieme	251
4	Pensionszusage	252
VI.	Geschenke und Bewirtungskosten	269
	Schrifttum	269
1	Erhöhtes Mehrergebnis durch formelle Aufzeichnungspflichten	269
2	Geschenke	270
2.1	Begriff der Aufwendungen für Geschenke	270
2.2	Unentgeltlichkeit der Zuwendung	272
2.3	Gegenstand des Geschenks	274
2.4	Wertgrenze	275
2.5	Empfänger von Geschenken: keine Arbeitnehmer	275
2.6	Rechtsfolge	276
2.7	Umsatzsteuer	277
3	Bewirtungsaufwendungen	277
3.1	Abgrenzungen zu den Aufwendungen der Lebensführung	279
3.2	Definition des Bewirtungsbegriffs	283
3.3	Bewirtung aus geschäftlichem Anlass	286
3.4	Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung	288
3.5	Verhältnis zwischen Bewirtungsaufwendungen und Geschenken	291
4	Aufzeichnungspflichten	291
4.1	Allgemeines	291
4.2	Anforderungen an die Aufzeichnungen	292
4.3	Folgen unrichtiger Verbuchung	294
VII.	Liebhaberei im Brennpunkt der Betriebsprüfung	297
	Schrifttum	297
1	Grundsätze der Liebhaberei	299
2	Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht	303
2.1	Persönliche Gründe der Lebensführung	304
2.2	Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe (Wechsel zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und persönlichen Gründen)	309
2.3	Feststellungslast	313
3	Totalgewinn	314

4	Einzelfragen	322
4.1	Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	322
4.2	Anwendungsfragen bei Personenmehrheiten (Personen- gesellschaften und vergleichbare Gemeinschaftsver- hältnisse)	342
5	Körperschaftsteuer	347
6	Umsatzsteuer	347
VIII. Das Benennungsverlangen der Finanzämter gem. § 160 AO		349
Schrifttum		349
1	Kein Betriebsausgabenabzug bei unerwünschten Geschäften	349
1.1	Bedeutung der Vorschrift für die Stpfl.	349
1.2	Benennung des Zahlungsempfängers für den Betriebsaus- gabenabzug	350
1.3	Verhinderung von Steuerausfällen	351
1.4	Keine Ermittlungspflicht	351
1.5	Verhältnis zu anderen Vorschriften	352
2	Begriff der Schulden und Lasten	354
3	Verlangen der Finanzbehörde zur Empfängerbenennung	355
3.1	Rechtsnatur des Verlangens	355
3.2	Ermessenscharakter des Benennungsverlangens	355
3.3	Genauere Bezeichnung des Empfängers	360
3.4	Kein Einfluss auf Auskunftsverweigerungsrechte	366
4	Rechtsfolgen der Nichterfüllung des Benennungsverlangens	367
5	Verfahrensfragen	369
IX. Private Nutzung betrieblicher Kfz; Anforderungen an ein Fahrtenbuch		373
Schrifttum		373
1	Vorbemerkungen	375
1.1	Keine einheitliche Betrachtungsweise bei Ertragsteuern und Umsatzsteuer	383
1.2	Fahrtenbuchregelung	384
1.3	Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils	384
2	Fahrtenbuch mit Kostendeckelung	385
3	Gesetzliche Neuregelung	385
4	Praktische Auswirkungen (Fallbeispiele)	387
5	Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch	389
X. Der Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG nach der Unternehmenssteuerreform 2008		399
Schrifttum		399
1	Gründe für die Neufassung des § 7g EStG	402
2	Grundelemente der neuen Fördersystematik	409

3	Förderfähige Betriebe	411
3.1	Definition der Betriebsvermögensgrenze	411
3.2	Gestaltungsmöglichkeiten	415
3.3	Besonderheiten bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft	415
3.4	Bestimmung des Investitionszeitraums	416
3.5	Erstreckung des Investitionsabzugsbetrags auf Betriebsstätten in der EU	417
4	Konkretisierung der Investitionen	418
4.1	Dokumentation der Investitionsabsichten	418
4.2	Finanzierungszusammenhang betr. Bildung des Investi- tionsabzugsbetrags und der Investition	419
4.3	Probleme bei der nachträglichen Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags	421
4.4	Weitere Einzelfragen	422
5	Verbleibensvoraussetzungen	423
6	Bezeichnung des Wirtschaftsgutes	424
6.1	Alte Rechtslage	424
6.2	Neue Rechtslage	428
7	Berechnung des Höchstbetrages	429
8	Besonderheiten bei geringwertigen Wirtschaftsgütern	430
9	Entstehen von Verlusten	432
10	Auflösung des Investitionsabzugsbetrages	432
10.1	Allgemeines	432
10.2	Übereinstimmung zwischen den tatsächlichen und prognostizierten Anschaffungskosten	433
10.3	Tatsächliche Anschaffungskosten sind höher als die prognostizierten	434
10.4	Tatsächliche Anschaffungskosten sind niedriger als die prognostizierten	434
10.5	Folgen einer Nichtinvestition	435
10.6	Konsequenzen bei Verstoß gegen die Verbleibens- und/oder Nutzungsvoraussetzungen	438
11	Verfahrensfragen	440
12	Sonderabschreibungen	442
13	Anwendung auf Personengesellschaften und Gemeinschaften ...	443
XI.	Spezifische Prüfungsschwerpunkte im Baugewerbe	445
	Schrifttum	445
1	Branchenspezifische Besonderheiten im Baugewerbe und deren Ursachen	445
2	Nachversteuerung von verkürzten Beträgen	449
3	Streichung des Betriebsausgabenabzugs wegen fehlender oder unzureichender Empfängerbenennung	450
4	Probleme bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs	454

XII. Steuerchaos Gaststättengewerbe	<u>461</u>
Schrifttum	<u>461</u>
1 Wirtschaftliches Umfeld der Branche	<u>462</u>
2 Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	<u>463</u>
2.1 Allgemeines	<u>463</u>
2.2 Folgen der Schätzung	<u>472</u>
3 Umkippen eines Besteuerungsverfahrens in ein Steuer- strafverfahren	<u>472</u>
3.1 Strafrechtliche Risiken für Großhändler	<u>472</u>
3.2 Spezifische Risiken für involvierte Berater (und Geschäftspartner)	<u>472</u>
XIII. Einführung von innerbetrieblichen Kontrollsystemen (Tax Compliance)	<u>475</u>
Schrifttum	<u>475</u>
1 Einführung in die Problematik (Paradigmenwechsel vom gezielten Steuerschummler zum perfektionierten Steuer- pflichtigen mit etablierter Selbstkontrolle)	<u>476</u>
2 Tax Compliance: Nachhaltige Entwicklung über beraterge- triebenen Hype	<u>479</u>
3 Inhaltliche Ausgestaltung von Tax Compliance	<u>480</u>
3.1 Tax-Compliance-Organisation	<u>480</u>
3.2 Tax-Compliance-Risiken	<u>481</u>
3.3 Tax-Compliance-Programm	<u>481</u>
3.4 Tax-Compliance-Kommunikation	<u>482</u>
3.5 Tax-Compliance-Überwachung und -Verbesserung	<u>482</u>
4 Bedeutung von IDW PS 980 und IDW Praxishinweis	<u>483</u>
4.1 Kernaussagen	<u>484</u>
4.2 Pflicht zur Anwendung	<u>485</u>
4.3 Prüfung des Tax CMS	<u>485</u>
4.4 Fazit	<u>486</u>
5 Zur Rechtsschutzwirkung einer Tax-Compliance- Organisation	<u>486</u>
Stichwortverzeichnis	<u>489</u>

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

Schrifttum:

Bücher, Monographien, Kommentare: Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Heidelberg 1997; Carlé, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., Köln 2014; Dehmer, Die Betriebsaufspaltung, 4. Aufl., München 2018; Felix (Hrsg.), Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Aufl., Köln 1979; Fichtelmann, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl., Heidelberg 1999; Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 11. Aufl., Berlin 2019; Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. Herne 2019; Zartmann, Unternehmensform nach Maß, 2. Aufl., Stuttgart, Wiesbaden 1977.

Aufsätze (Auswahl): Bachmann/Richter, Die steuerneutrale Umstrukturierung der Erbengemeinschaft, DB 2014, 1282; Barth, Die Betriebsaufspaltung – ein klassisches Beispiel für die Grenzen der Rechtsprechung in Steuersachen, DB 1985, 510; Binz/Fraidenberg/Sorg, Die „wesentliche Betriebsgrundlage“ im Ertragsteuerrecht, DStR 1993, 3; Bleschick, Bagatelgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – Leitende und eigenverantwortliche Berufsausübung i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, StuB 2015, 390; Bordewin, Gewinnrealisierung bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung, NWB, Fach 18, 2731; Crezelius, „Einheitsbilanzierung“ bei Betriebsaufspaltung?, DB 2012, 651; Crezelius, Restriktionen steuerrechtlicher Subsysteme, FR 2013, 1065; Döllner/Thurmayr, Beendigung der Betriebsaufspaltung – Konsequenzen für die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft, DStR 1993, 1465; Dreßler, Betriebsaufspaltung: Keine Abfärbewirkung auf transparente Betriebsgesellschaften, DStR 2013, 1818; Dreßler, Neues zur Betriebsaufspaltung – ein Überblick über die aktuelle BFH-Rechtsprechung, Ubg 2014, 240; Felix, Keine Betriebsaufspaltung bei fehlender beidseitiger Ehegattenbeteiligung, GmbHR 1973, 184; Felix, Zur Einkunftsqualifikation des Nur-Besitzgesellschafters, BB 1985, 1970; Fichtelmann, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, NWB, Fach 18, 2523; Fichtelmann, Ausgewählte Fragen zur Betriebsaufspaltung, GmbHR 2006, 345; Günther, Betriebsaufspaltung, EStB 2014, 216; Günther, Vermeidung der Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung im Ganzen (Teil 1), EStB 2020, 401; Hage/Hoffmann, Betriebsaufspaltung durch Einstimmigkeitsabrede vermeiden, Stbg 2019, 217; Haverkamp, Betriebsaufspaltung über die Grenze – Ein Steuersparmodell?, IStR 2008, 165; Hubert, Steuerneutrale Beendigung von Betriebsaufspaltungen außerhalb des UmwStG, StuB 2020, 8; Husmann/Strauch, Zur steuerlich optimalen Gestaltung einer Doppelgesellschaft – Ein erweitertes Wiesbadener Modell, StuW 2006, 221; Kaligin, Betriebsaufspaltung über die Grenze, WPg 1983, 457; Kaligin, Diffuse Erosionsprozesse beim Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung, DStZ 1986, 131; Kaligin, Fiskalische Konsequenzen des Umkippen einer Betriebsaufspaltung in eine Betriebsverpachtung, BB 1996, 2017; Kempermann, Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage in der neueren Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, FR 1993, 593; Kessler, Zivilrechtliche Fragen des Wiesbadener Modells, DStR 2015, 1189; Kloster/Kloster, Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung, GmbHR 2000, 111; Köhler, Gesetzliche Betriebsfortführungsfiktion bei der Betriebsverpachtung, StBp 2014, 73; Kohlhepp, Betriebsaufspaltung bei Verpachtung über Zwischengesellschaften, DStR 2014, 1143; Kolbe, Die Bilanzierung des Instandhaltungsanspruchs nach § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB bei Miete und Pacht, StuB 2015, 530; Leineweber, Betriebsaufspaltung in der Form der sog. Null-Beteiligung zwischen Ehegatten, NWB, Fach 18, 2671; Lange/Inkemann, Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs – BFH, Urteil vom 12.02.2015 IV R 29/12, NWB 2015, 2054; Levedag, Die Betriebsaufspaltung im Fadenkreuz der Unternehmenssteuerreform 2008 und des Jahressteuergesetzes 2008 – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2008, 281; Levedag, BFH: Personelle Verflechtung bei von Geschäftsführung ausgeschlossenem Nur-Besitz-Gesellschafter und bei Möglichkeit zur Umgehung des § 181 BGB durch geschäftsführende Doppelgesellschafter, GmbHR 2020, R 344; List, Die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen – ein Problem zwischen EuGH, BGH und BFH –, WM 2001, 941; Micker, Aktuelle Praxisfragen der Betriebsaufspaltung,

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

DStR 2012, 589; Micker/Albermann, Personelle Verflechtungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung – Aktuelle Fragen zu Einstimmigkeitsabreden und (Vorsorge-)Vollmachten, DStZ 2020, 750; Micker/Schwarz, Aktuelle Anwendungsfragen der Betriebsaufspaltung, FR 2017, 265; Mindermann/Lukas, Gewinnerzielungsabsicht bei Betriebsaufspaltung – Steuerliche und betriebswirtschaftliche Voraussetzungen, NWB 2019, 2855; Neufang, Die – bisher – nicht erkannte Betriebsaufspaltung, StBp 1989, 277; Neufang, Keine Zwangsbetriebsaufgabe bei Wegfall der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung, StBp 2019, 283; Neufang, Praxisfragen zur Entstehung und Beendigung einer Betriebsaufspaltung, StB 2020, 693; Ott, Absicherung und steuerneutrale Beendigung der Betriebsaufspaltung, DStZ 2019, 693; Ott, Beendigung und Umstrukturierung der Betriebsaufspaltung, StuB 2020, 693; Schmidt, L., In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, DStR 1979, 671 und 699; Schulze zur Wiesche, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, BB 2013, 2463; Schulze zur Wiesche, Freiberufliche Tätigkeit und Betriebsaufspaltung, DStZ 2018, 472; Schulze zur Wiesche, Betriebsaufspaltung in der BFH-Rechtsprechung der Jahre 2017–2019, DStZ 2019, 867; Schulze zur Wiesche, Die Rechtsprechung des BFH zur Personengesellschaft 2019, StBp 2020, 78; Stiller, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung und ihre Beendigung, IStR 2018, 328.

Verwaltungsanweisungen:

BMF, Schreiben vom 29.03.1985, IV B 2 – S 2241 – 22/85, BStBl.I 1985, 121 betr. Betriebsaufspaltung; hier: Bedeutung des BFH-Urteils vom 09.11.1983, I R 174/79, BStBl.II 1984, 212 – Erfordernis der Einstimmigkeit

BMF, Schreiben vom 18.11.1986, IV B 2 – S 2240 – 25/86 II, BStBl.I 1986, 537 betr. personelle Verflechtung bei Betriebsaufspaltung; hier: Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen

BMF, Schreiben vom 23.01.1989, IV B 2 – S 2241 – 1/89, BStBl.I 1989, 39 betr. Bedeutung der Einstimmigkeitsabrede beim Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung; hier: Anwendung des BFH-Urteils vom 29.10.1997, VIII R 5/87

OFD Düsseldorf, Verfügung vom 19.03.1990, S 1978 A– St – 13 H/S 2142 A – St 11 H G, GmbHR 1990, 240 betr. Anwendung der §§ 20, 21 UmwStG bei der sog. verschleierte Sachgründung einer Kapitalgesellschaft – Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung

OFD Münster, Verfügung vom 28.01.1993, S2139 – 111 – St 12 – 31, FR 1993, 244 betr. wesentliche Betriebsgrundlagen bei der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs

OFD München, Verfügung vom 21.12.1994, S2240 – 21/2 – St 41, DB 1995, 118 betr. sachliche Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung – Folgen aus dem BFH-Urteil vom 26.05.1993, BStBl.II 1993 718 = DB 1993 1903

BMF, Schreiben vom 25.03.1998, IV B 2 – S 1978 – 21/98/IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl.I 1998, 268 betr. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG); Zweifels- und Auslegungsfragen

BMF, Schreiben vom 27.03.1998, IV B 2 – S 2240 – 41/98, DStR 1998, 766 betr. Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten durch das Betriebsunternehmen bei Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Betriebsaufspaltungen

BMF, Schreiben vom 28.04.1998, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl.I 1998, 583 betr. 1. Sonderbetriebsvermögen bei Vermietung an eine Schwester-Personengesellschaft; Anwendung der BFH-Urteile vom 16.Juni 1994 (BStBl.1996 II, 382), vom 22.11.1994 (BStBl.1996 II, 93) und vom 26.11.1996, BStBl.II 1998, 328 2. Verhältnis zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung; Anwendung des BFH Urteils vom 23.04.1996, VIII R 13/95, (BStBl.II 1998, 325)

BMF, Schreiben vom 07.06.2001, IV A 6 – S 2241 – 52/01, BStBl.I 2001, 367 betr. Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i. d. F. des StSenkG; Sitzung Est I/2001 außerhalb der TO; Sondersitzung der Est-Referatsleiter zu einkommensteuerlichen Zweifelsfragen zum Steuersenkungsgesetz vom 16. bis 17.05.2001 – Top 17.1

BMF, Schreiben vom 18.09.2001, IV A 6 – S 2240 – 50/10, BStBl.I 2001, 634 betr. Büro und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung; Anwendung des BFH-Urteils vom 23.05.2000, BStBl.II 2000, 621

1 Die Bedeutung der Betriebsaufspaltung für die (mittelständische) Wirtschaft

BMF, Schreiben vom 20.12.2001, IV A 6 – S 2240 – 97/01, BStBl.I 2002, 88 betr. Büro- und Verwaltungsgebäude als weitere wesentliche Betriebsgrundlage einer Betriebsaufspaltung; BMF Schreiben vom 18.09.2001, BStBl.I 2001, 634

BMF, Schreiben vom 07.02.2002, IV A 6 – S 2241 – 94/01, DStR 2001, 635

betr. Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG i. d. F. des UntStFG bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einer Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft

BMF, Schreiben vom 12.06.2002, IV A 6 – S 2240 – 70/02, BStBl.I 2002, 647 betr. Büro- und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

BMF, Schreiben vom 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl.I 2002, 1028 betr. Bedeutung von Einstimmigkeitsabreden beim Besitzunternehmen für das Vorliegen einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung; Anwendung der BFH-Urteile vom 21.01.1999, IV R 96/96, BStBl.II 2002, 771, vom 11.05.1999, VIII R 72/96, BStBl.II 2002, 722 und vom 15.03.2000, VIII R 82/98, BStBl.II 2002, 774

FinMin Saarland, Erlass vom 19.05.2003, B/2 – 74/2003 – S 2241, DStR 2003, 1120 betr. Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der der Übertragende beteiligt ist

BMF, Schreiben vom 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, BStBl.I 2005, 458 betr. Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001 (UntStFG BGBl.I 2001, 3858) in Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6 – S 2241/10/10002 DOK 2011/0973858, BStBl.I 2011, 1279 betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 3 EStG

BMF, Schreiben vom 21.12.2015, IV B 5 – S 1300/14/10007 DOK 2015/1035715, BStBl.I 2016, 7 betr. Anwendung des § 50i Absatz 2 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl.I 1266)

BMF, Schreiben vom 22.11.2016, IV C 6 – S 2242/12/10001 DOK 2016/1005711, BStBl.I 2106, 1326 betr. Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG

OFD Frankfurt a.M. Verfügung vom 10.04.2019 – S 2241 A-117-St 213 DStR 2019, 1357 betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG

BMF, Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6 – S 2241/15/10003 DOK 2019/0964762 BStBl.I 2019, 1291 betr. Zweifelsfragen zu § 6 Absatz 3 EStG im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und von Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie mit der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen; Verhältnis von § 6 Absatz 3 zu § 6 Absatz 5 EStG

1 Die Bedeutung der Betriebsaufspaltung für die (mittelständische) Wirtschaft

Aufgrund der hochgradigen Flexibilität war die Betriebsaufspaltung insbesondere für die mittelständische Wirtschaft jahrzehntelang die attraktivste Unternehmensform. Durch diese Mischform konnten die Vorteile der einzelnen Rechtsformen von Personen- bzw. Kapitalgesellschaften miteinander kombiniert werden.

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

Die in der Praxis vorzufindenden Erscheinungs- und Variationsformen der Betriebsaufspaltung können folgender Tabelle entnommen werden:

Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen	Vertriebsunternehmen
Besitzpersonenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, Miteigentümergeinschaft)	Betriebskapitalgesellschaft	
Besitzpersonenunternehmen	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebspersonenunternehmen (Gesellschaft oder Einzelunternehmen)
Besitzkapitalgesellschaft	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
Besitzkapitalgesellschaft	Betriebskapitalgesellschaft	
Besitzkapitalgesellschaft Besitzkapitalgesellschaft II	Betriebspersonengesellschaft	
Besitzpersonenunternehmen	Betriebskapitalgesellschaft Betriebskapitalgesellschaft II	

Insbesondere sind Vorteile in folgenden Bereichen zu nennen:

- Haftungsbeschränkung (begrenzte Freistellung des wertvollen Anlagevermögens)
- Erleichterung der Erbfolge durch abgestimmte Verteilung der Vermögenskomplexe der Besitz- und Betriebsgesellschaft auf die hierfür geeigneten Erben
- größere Transparenz hinsichtlich der internen und externen Beurteilung der Unternehmenssituation durch mehrfache Aufspaltung in gesonderte Betriebsbereiche (z. B. Einkauf, Herstellung, Vertrieb, sonstige unternehmerische Aktivitäten)
- Ausnutzung von Standortvorteilen (z. B. durch Gründung von Einkaufs- oder Vertriebsgesellschaften im Ausland)
- Minimierung der Publizitätspflichten nach dem Bilanzrichtliniengesetz
- Vermeidung des Wirtschaftsausschusses nach dem Betriebsverfassungsgesetz
- Steueroptimierung durch die individuelle Nutzung der Vorzüge der einzelnen Unternehmensformen respektive Personen- und Kapitalgesellschaften
- Ausnutzung des Teileinkünfteverfahrens durch Thesaurierung der Gewinne in der Betriebsgesellschaft nach der Unternehmenssteuerreform
- Thesaurierung von Gewinnen in der Betriebsgesellschaft
- mehrfache Ausschöpfung von Freibeträgen

Die Betriebsaufspaltung hat jedoch einen deutlichen Dämpfer durch das **Steu-erentlastungsgesetz 1999/2000/2002** dergestalt erfahren, dass die grundsätz-

lich erfolgsneutrale Begründung einer Betriebsaufspaltung zu Buchwerten verbaut wurde.

Darüber hinaus hat die Rechtsprechung des BFH der langfristigen Aufrechterhaltung einer Betriebsaufspaltung für mehrere Generationen weitere Stolpersteine in den Weg gelegt, da bei Beendigung der Betriebsaufspaltung sämtliche stillen Reserven sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen aufzudecken sind (sofern nicht präventive Auffanggestaltungen gewählt werden).

Einige Rechtsexperten sprechen sogar davon, dass die Betriebsaufspaltung an Attraktivität verloren hat und daher auf die klassischen Unternehmensformen wie GmbH und GmbH & Co. KG zurückgegriffen werden sollte, da diese Unternehmensformen als leichter zu handhaben und zu kalkulieren gelten.

Die Betriebsaufspaltung eröffnet für Mandanten und deren Berater flexible Möglichkeiten, unternehmensspezifische und in der Struktur der Anteilseigner liegende unterschiedliche Interessen miteinander individuell zu optimieren.

Aufgrund der sich ständig ändernden Rechtsgrundlagen ist jedoch die Unternehmensform „Betriebsaufspaltung“ äußerst beratungsintensiv. Die Unternehmensstruktur muss im Blickwinkel der sich ständig ändernden zivil- und steuerrechtlichen Rechtsprechung möglicherweise permanent angepasst werden.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebsaufspaltung für den steuerlichen Berater mit erheblichen Haftungsrisiken verbunden ist. Als klassische Haftungsfalle ist insbesondere das Umkippen einer Betriebsaufspaltung in eine Betriebsverpachtung zu nennen, wo in steuerschädlicher Weise – ohne korrespondierenden Liquiditätszufluss – erhebliche Steuermehrbelastungen auftreten können.

Die Betriebsaufspaltung erfordert vom Berater eine erhebliche Professionalität. Bei Unsicherheiten sollten Sie deshalb auf Spezialisten zurückgreifen.

2 Fehlende Rechtsgrundlagen der Betriebsaufspaltung im Steuerrecht

Ein großes Manko besteht dahingehend, dass die „Unternehmensform Betriebsaufspaltung“ praktisch (von wenigen Ausnahmen einmal abgesehen) weder im Wirtschaftsrecht noch im Steuerrecht als eigenständige Rechtsform kodifiziert ist. I. R. einer geplanten Gesetzesänderung des §15 EStG sollte klargestellt werden, dass es sich bei der Vermietung und Verpachtung betrieblicher Wirtschaftsgüter i. R. einer Betriebsaufspaltung um eine gewerbliche Tätigkeit handelt (BR-Drucks. 165/85 vom 12.04.1985 und BT-Drucks. 10/3663 vom 19.07.1985 [RegE eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften]).

Von einer Kodifizierung des Rechtsinstituts wurde jedoch Abstand genommen. Die Rechtsprechung hat nunmehr klargestellt, dass trotz der Aufgabe der Geprägerrechtsprechung weiterhin am Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung fest-

gehalten wird (BFH, Urteil vom 12.11.1985, VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; vom 23.10.1986, IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120 [121] st. Rspr.).

Neue partielle Unsicherheit ist für das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zwischenzeitlich dadurch ausgelöst worden, dass die **Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zu Buchwerten** vom Mitunternehmen auf eine Betriebskapitalgesellschaft ab dem 01.01.1999 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 nicht mehr möglich ist, weil § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG bestimmt, dass sich bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Wege der verdeckten Einlage die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts bzw. in den Sonderfällen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a) EStG um den Einlagewert des Wirtschaftsguts erhöhen und damit i. d. R. Gewinn realisiert wird (dazu noch später). Aus dieser (umstrittenen) Gesetzesänderung wurde zeitweise gefolgert, dass hiermit indirekt die Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung überhaupt in Frage gestellt wird, Wacker. Auch aufgrund dieser gesetzgeberischen Turbulenzen wird im Ergebnis die Auffassung vertreten, dass am Fortbestand des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung keine Zweifel bestehen (D. Carlé, in: Carlé, Die Betriebsaufspaltung, Tz. 1 bis 15).

Nach dem Vorsitzenden des I. Senats des BFH beruht das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung auf einer wertenden Betrachtung des richtig verstandenen Gewerbebetriebbegriffs i. S. v. § 15 EStG (so nunmehr Wacker, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rdnr. 807).

3 Abgrenzung zu Mitunternehmerschaft, Betriebsverpachtung und Betriebsführungsvertrag

3.1 Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft

Das Konkurrenzverhältnis zwischen der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und der Betriebsaufspaltung wird nach h.M. dahingehend gelöst, dass die gesetzlich geregelte Mitunternehmerschaft dem von der Rechtsprechung kreierte Institut der Betriebsaufspaltung im Wege der Spezialität vorgeht (BFH, Urteil vom 03.02.1994, III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [711]).

Dies bedeutet, dass der (die) Besizunternehmer Mitunternehmer der Betriebsgesellschaft sein kann (können), wobei Letztere zwangsläufig Mitglied der Mitunternehmerschaft sein wird. Dies hätte die steuerschädliche Folge, dass sämtliche Tätigkeitsvergütungen des Mitunternehmers der Gewerbesteuer unterliegen. **Sonderregelungen gelten im Fall der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.**

Hierbei muss jedoch hervorgehoben werden, dass der klassische Prototyp der Betriebsaufspaltung nicht die Mitunternehmerschaftskriterien erfüllt. Die Ursache liegt darin, dass sich das Institut der Betriebsaufspaltung als „Rechtsform“ mit seinen allseitig akzeptierten Rechtsfolgen anerkanntermaßen verselbständigt hat.

Für die Praxis stellt sich somit das Problem der Abgrenzung der Betriebsaufspaltung von der Mitunternehmerschaft nur bei atypischen Gestaltungen. Folgende Faustformel kann hierzu vorweggenommen werden: Je enger die vertragliche wirtschaftliche Bindung des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaft ist, desto mehr wird die Konstruktion in die Nähe der Mitunternehmerschaft gerückt. Beherrscht der Besitzunternehmer also nicht nur die Betriebsgesellschaft, sondern erfüllt er darüber hinaus in Bezug auf den Betrieb der Besitzgesellschaft die Mitunternehmerschaftskriterien, dann liegt in toto eine Mitunternehmerschaft vor.

Bei der Häufung von folgenden Faktoren wird von der Rechtsprechung keine Betriebsaufspaltung, sondern eine Mitunternehmerschaft angenommen:

- abgesicherte Geschäftsführung des Besitzunternehmers mit erfolgsabhängigen Bezügen (Unternehmerrisiko); eine Mitunternehmerschaft zwischen Besitzgesellschaft, Betriebsgesellschaft und geschäftsführendem Gesellschafter wird dann für möglich gehalten, wenn diesem eine Tantieme in erheblichem Umfang (z. B. mehr als 10 %) zugestanden wird;
- aufgrund der Vertragsgestaltung ist der Besitzunternehmer in der Lage, alle unternehmerischen Entscheidungen allein zu treffen (komplexe Unternehmerinitiative);
- kurzfristig kündbarer Pachtvertrag;
- starke finanzielle Abhängigkeit der Betriebsgesellschaft von dem Besitzunternehmer (Unternehmerrisiko).

Ist die Betriebs-GmbH gleichzeitig Komplementärin der Besitz-GmbH & Co. KG, besteht die Gefahr, dass von der Finanzverwaltung eine einheitliche Mitunternehmerschaft angenommen wird.

Beherrscht der Besitzunternehmer dagegen nur die Betriebsgesellschaft (begrenzte Unternehmerinitiative), so ist selbst beim Vorliegen der sonstigen Merkmale ausschließlich eine Betriebsaufspaltung anzunehmen.

Die logisch nicht zwingenden und im Einzelfall auslegungsbedürftigen vagen Abgrenzungskriterien bringen für die Beratungspraxis erhebliche Risiken bei geplanten Betriebsaufspaltungen mit sich.

3.2 Abgrenzung zur Betriebsverpachtung

Das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung ist der Betriebsaufspaltung und der Mitunternehmerschaft nachgeordnet (L. Schmidt, DStR 1979, 671 [675], allgemeine Meinung).

Liegen also die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung oder Mitunternehmerschaft vor, dann treten die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Wege der Subsidiarität zurück. Hierbei muss hervorgehoben werden, dass die steuerlichen Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung und der Mitunternehmerschaft so weit gezogen werden, dass der Anwendungsbereich der reinen Betriebsverpachtung nur sehr begrenzt ist.

Beim Beginn der Betriebsverpachtung wird dem Verpächter ein Wahlrecht eingeräumt. Er kann seinen Betrieb aufgeben und die stillen Reserven realisieren (§§ 16, 34 EStG); zukünftig erzielt er dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er kann stattdessen seinen Betrieb fortsetzen – was von der Finanzverwaltung bei fehlender Betriebsaufgabeerklärung unterstellt wird – mit der Folge, dass die Pachtzinsen Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, ohne jedoch der Gewerbesteuer zu unterliegen.

3.3 Abgrenzung zum Betriebsführungsvertrag

Eine weitere Variante der Betriebsüberlassungsverträge ist der Betriebsführungsvertrag. Im Anschluss an § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG wird unter einem Betriebsführungsvertrag der Fall verstanden, dass eine Gesellschaft eine andere Gesellschaft beauftragt, den Betrieb der erstgenannten Gesellschaft für deren Rechnung zu führen, und zwar entweder im Namen des Auftraggebers oder im eigenen Namen des Beauftragten. Hier liegt i. d. R. eine entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) vor.

Man unterscheidet zwischen dem nach außen in Erscheinung tretenden Pachtvertrag und dem nur im Innenverhältnis wirksamen Betriebsführungsvertrag, wobei beide steuerlich gleichbehandelt werden. An den Nachweis eines Betriebsführungsvertrages werden jedoch strenge Anforderungen gestellt. Folglich kann eine Betriebsaufspaltung – ohne Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen – auch durch einen Betriebsführungsvertrag verwirklicht werden.

Der Auftraggeber, auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen weiterhin von der Betriebsgesellschaft geführt wird, bleibt Unternehmer. Er bleibt weiterhin Gewerbetreibender i. S. des § 15 Abs. 1 EStG. Im Gegensatz zur gewerblichen Betriebsverpachtung hat die überlassende Personengesellschaft keine Möglichkeit, durch eine Betriebsaufgabeerklärung das Betriebsvermögen in das Privatvermögen zu überführen. Die an die Betriebsführungsgesellschaft gezahlten Vergütungen stellen bei der überlassenden Gesellschaft grundsätzlich Betriebsausgaben dar, soweit sie betrieblich veranlasst sind. Bei der Betriebsführungsgesellschaft sind der Auslagenersatz und die gewährten Vergütungen grundsätzlich als Betriebseinnahmen zu behandeln (zur Vermeidung ertragsteuerlicher Gewinnrealisierungen bei Betriebsführungsverträgen siehe Kuhr, Ubg 2014, 776 ff.).

4 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung

Die Gewerbesteuerpflicht ist das zentrale Problem bei der Betriebsaufspaltung. Hieraus leiten sich alle anderen, die besonderen Fragen der Betriebsaufspaltung betreffenden Konsequenzen ab. Für die Frage, ob sich das Besitzunternehmen gewerblich betätigt, ist es nicht entscheidend, ob es mit dem Betrieb der Betriebsgesellschaft ein einheitliches Unternehmen bildet. Die gewerbesteuerliche Behandlung hat an sich von zwei Unternehmen auszugehen. Die Gewerbe-

steuerpflicht des Besitzunternehmens ist gegeben, wenn die personelle und sachliche Verflechtung der Besitzgesellschaft mit der Betriebsgesellschaft dergestalt ist, dass das Besitzunternehmen durch die Verpachtungstätigkeit über die Betriebskapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BFH, Beschluss vom 08. 11. 1971 GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63).

Die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens kann nur einheitlich beurteilt werden. Sie erstreckt sich auf den Ertrag des gesamten Unternehmens, auch wenn nicht alle Gesellschafter zusätzlich an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind. Auch diese Gesellschafter der Besitzgesellschaft sind Mitunternehmer (mitgefangen = mitgegangen; so BFH, Urteil vom 02.08.1972 IV 87/65, BStBl. II 1972, 796; verfassungsrechtlich gebilligt durch BVerfG, Beschluss vom 15.07.1974 I BvR 500/72, HFR 74, 459). Bei der Betriebsaufspaltung gilt also das Prinzip: „Mitgefangen, mitgegangen“, so dass auch Gesellschafter, die nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, gewerblich „infiziert“ werden. Es sollte daher bedacht werden, ob solche Gestaltungen sinnvoll sind und nicht durch anderweitige Restrukturierungsmaßnahmen verhindert werden können.

Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht weder entgegen, dass die Betriebskapitalgesellschaft allein kraft ihrer Rechtsform als Gewerbebetrieb anzusehen ist, noch dass deren Tätigkeit von der Gewerbebesteuer befreit ist, (BFH, Urteil vom 19.02.2019, XR 42/16 BFH/NV 2019, 586).

4.1 Personelle Voraussetzungen

4.1.1 Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesellschaften (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)

Ein essentielles Kriterium für die Anerkennung der Betriebsaufspaltung ist die personelle Verflechtung der Besitz- und Betriebsgesellschaft. Die Anwendung dieses Postulats bereitet jedoch der Praxis auch heute noch beträchtliche Schwierigkeiten. Es besteht jedoch kein zwingendes Erfordernis für eine Betriebsaufspaltung, dass an beiden Gesellschaften dieselben Personen (wenn auch mit unterschiedlichen Beteiligungsquoten) beteiligt sein müssen. Maßgebend sind hierbei die Verhältnisse des Einzelfalles. An den Nachweis des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens sind strenge Anforderungen zu stellen (BFH, Beschluss vom 08. 11. 1971, GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; BFH, Urteil vom 16.05.2013, IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557).

Für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens kommt es nicht darauf an, ob durch besondere Bestimmungen in den Gesellschaftsverträgen oder durch andere besondere Vereinbarungen über Stimmrecht und Geschäftsführung das einheitliche Handeln der hinter den beiden Unternehmen stehenden Personen nachgewiesen ist; entscheidend und ausreichend ist allein die Identität dieser Personen bei beiden Unternehmen und deren Anteilsbesitz. Es ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass die Personen, die an beiden Gesellschaften beteiligt sind, eine durch gleichgerichtete Interessen zusammengeslossene Personengruppe darstellen, die die enge wirtschaftliche Verflechtung der beiden Unternehmen begründet und durch ihre Einheit und

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

ihre Doppelstellung befähigt ist, beide Gesellschaften faktisch zu beherrschen (**Gruppentheorie**; siehe BFH, Urteil vom 02.08.1972, IV 87/65, BStBl. II 1972, 796 vom 24.02.1994, IV R 8–9/93, BStBl. II 1994, 466; vom 28.01.1993, IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528 [529]; zur Verfassungsmäßigkeit ausdrücklich BVerfG, Beschluss vom 25.03.2004, 2 BvR 944/00, NJW 2004, 2513).

Das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens (= Addition von Gesellschaftsanteilen) muss jedoch zwingend aufgrund einer Analyse sämtlicher Beherrschungskriterien anhand aller Umstände des Einzelfalls festgestellt werden.

Nach alledem genügt nach der Gruppentheorie somit, dass die gleichen Personen jeweils zu mehr als der Hälfte an dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft beteiligt sind.

Die unterschiedliche Beteiligung der einzelnen Mitglieder der Personengruppe in den beiden Gesellschaften ist grundsätzlich unschädlich. Die personelle Verflechtung i. R. einer Betriebsaufspaltung setzt grundsätzlich eine Stimmrechtsmehrheit in der Besitzgesellschaft voraus. Dies soll an folgenden Beispielfällen veranschaulicht werden (eine aktualisierte systematische Aufbereitung der höchstrichterlichen Judikatur findet sich bei Ritzrow, StBp 2010, 22 ff. und 48 ff. und Kratzsch/Wedeking, Steuer und Studium 2011, 17 ff.).

Mit der für die Betriebsaufspaltung entwickelten Personengruppentheorie lässt sich eine wesentliche Beteiligung an einem Unternehmen i. S. des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO durch Zusammenrechnung der von mehreren Familienmitgliedern gehaltenen Anteile nicht begründen (BFH, Urteil vom 01.12.2015, VII R 34/14, BStBl. II 2016, 375).

Fall 1:	
Besitzgesellschaft:	20 : 30 : 30 = 80,00 %
Betriebsgesellschaft:	20 : 15 : 50 = 85,00 %
Fall 2:	
Besitzgesellschaft:	50 : 50 = 100,00 %
Betriebsgesellschaft:	88 : 12 bzw. 98 : 2 = 100,00 %
Fall 3:	
Besitzgesellschaft:	12,5 : 37,5 : 4,34 = 54,34 %
Betriebsgesellschaft:	12,5 : 37,5 : 50 = 100,00 %
Fall 4:	
Besitzgesellschaft:	30 : 10 : 15 = 55,00 %
Betriebsgesellschaft:	25 : 15 : 20 = 60,00 %

Eine Beherrschung kann bei Betriebsaufspaltungen auch durch eine **mittelbare Beteiligung** erfolgen. Bei der Entscheidung über das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist auch hier darauf abzustellen, ob aufgrund der mittelbaren Beteiligung eine einheitliche Willensbildung gewährleistet und eine gleichgerichtete Interessenlage vorhanden ist oder nicht.

Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft mbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks dieses einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlässt (BFH, Urteil vom 28.11.2001, X R 49/97, BFH/NV 2004, 631; vom 28.11.2001, X R 50/97, BStBl. II 2002, 363; BFH, Beschluss vom 18.04.2006, VIII B 83/05, BFH/NV 2007, 1464; BFH, Urteil vom 28.06.2006, XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378).

Da es bei der mittelbaren Beteiligung darauf ankommt, dass durch die vermittelnde Gesellschaft die Beherrschung erfolgt, liegt keine mittelbare Beherrschung zwischen Schwestergesellschaften über die Muttergesellschaft vor (Streck, in Felix [Hrsg.]: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Aufl., Tz. 217; Brandmüller, Betriebsaufspaltung, 7. Aufl., Rdnr. C 107).

Bei verbundenen Unternehmen sind somit also auch die nachgeschalteten Gesellschafter bzw. die damit verbundenen Beherrschungsverhältnisse mit in die komplexe Betrachtungsweise einzubeziehen.

Die steuerlichen Folgen einer Betriebsaufspaltung können also nicht dadurch umgangen werden, dass mehrere Personen- oder Kapitalgesellschaften zwischengeschaltet werden.

Überlässt eine Bruchteilsgemeinschaft einem ihrer Miteigentümer einen Teil der Grundstücksfläche der Bruchteilsgemeinschaft, die der Miteigentümer im Rahmen einer GmbH nutzt, liegt eine Betriebsaufspaltung jedenfalls dann vor, wenn der Miteigentümer hinsichtlich des von ihm genutzten Grundstücksteils über die Geschäfte des täglichen Lebens entscheiden kann (Niedersächsisches FG, Urteil vom 09.05.2007, 2 K 777/01, EFG 2007, 1595 mit Anm. von Braun; bestätigt durch BFH, Urteil vom 18.08.2009, X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, 209).

Der Grundsatz, dass unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse innerhalb der beherrschenden Gruppe den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen nicht ausschließen, gilt jedoch dann nicht, wenn die Beteiligungen in extremer Weise entgegengesetzt sind. Ein solcher extremer Unterschied ist in folgender Konstellation gegeben:

Besitzgesellschaft:	A 90 % : B 10 %
Betriebsgesellschaft:	A 10 % : B 90 %

Dies wird damit begründet, dass bei derartig konträren Beteiligungsverhältnissen von einer personellen Verflechtung nicht mehr gesprochen werden kann und dass hier eine Addition der Beteiligungen zu einer herrschenden Personen-Gruppe nicht vertretbar ist. Die Unterstellung einer gleichgerichteten Interessenlage, wie es sonst bei abweichenden Beteiligungsquoten der beherrschenden Gruppe geschieht, ist hier nicht möglich, da praktisch das Besitzunternehmen von A bzw. die Betriebsgesellschaft von B geleitet und beherrscht wird (BFH, Urteil vom 12.10.1988, X R 5/86, BStBl. II 1989, 152 (153)).

Ein solcher konträrer Unterschied soll jedoch dann nicht vorliegen, wenn zwei Personen, die über 50 % der Stimmen in der Besitzgemeinschaft verfügen, auch dann in der Lage sind, ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen im Besitz- und Betriebsunternehmen durchzusetzen, wenn sie an der Betriebs-GmbH zu 98 % und 2 % beteiligt sind (BFH, Urteil vom 24.02.1994, IV R 8-9/93, BStBl. II 1994, 466; **a. A.** FG Düsseldorf, Urteil vom 25.11.1993, 8 K 319/90 F, EFG 1994, 482).

Die konträre Beteiligung von zwei Personen am Besitz- und Betriebsunternehmen (hier Eheleute 80: 20) steht einer Anwendung der Personengruppentheorie dann entgegen, wenn die ungleiche Verteilung der Beteiligungen zur Folge hat, dass der eine Beteiligte das Besitzunternehmen und der andere Beteiligte das Betriebsunternehmen jeweils allein beherrschen kann. Auf die Höhe des konträren Beteiligungsverhältnisses kommt es insoweit nicht an (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185; BFH, Beschluss vom 14.08.2001, IV B 120/00 BFH/NV 2001, 1561 [1562]).

Eine Betriebsaufspaltung mit konträren Beteiligungsverhältnissen zu durchbrechen, ist nach der neuen Rechtsprechung äußerst schwierig geworden. Man kommt nur sicher aus der „Falle der Betriebsaufspaltung“ heraus, wenn man konsequent das Wiesbadener Modell betreibt (also 100 %: 0 % bzw. 0 %:100 %), also wenn man eine klare Aufspaltung der Beteiligungsverhältnisse auf unterschiedliche Gesellschaften vornimmt und eine riskante Vermengung vermeidet.

Eine Zusammenrechnung der Beteiligungen zu einer herrschenden Personen-Gruppe ist ferner nicht möglich, wenn **Interessengegensätze** zwischen den an der Besitzgesellschaft und den an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschaftern vorliegen. Hierbei ist nochmals zu betonen, dass die Verfolgung gleichgerichteter Interessen unterstellt wird, soweit die Beteiligten nicht selbst gegensätzliche Interessen nachgewiesen haben.

Interessenkollisionen sind jedoch nur dann von Relevanz, wenn sie ihre Ursache sowohl in der Gestaltung des Gesellschaftsvertrags (insbesondere der Stimmrechte) als auch in unterschiedlichen wirtschaftlichen Interessen der einzelnen Gesellschafter haben. Es müssen aber konkrete Tatsachen (z. B. Rechtsstreitigkeiten) vorliegen, um das Vorhandensein eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungsfelds negieren zu können (BFH, Urteil vom 15.05.1975, IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781, (782 f.); vom 16.03.1982, I R 118/80, BStBl. II 1982, 662, (665)).

Auch konkret nachweisbare Interessengegensätze, die erst nach Vollziehung der Betriebsaufspaltung eintreten, können zur Beendigung der Betriebsaufspaltung führen.

4.1.2 Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger

Besonderheiten hinsichtlich der Bestimmung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens ergeben sich, wenn die an den Besitz- und Betriebsgesellschaften beteiligten Personen durch verwandtschaftliche Beziehungen miteinander verbunden sind.

Klarzustellen ist, dass eine Zusammenrechnung bei der Beteiligung volljähriger Kinder, anderer Verwandter und Verschwägerter der Gesellschafter entfällt (BFH, Urteil vom 18. 10. 1972, I R 184/70, BStBl. II 1973, 27 (st. Rspr.)). Gleiches muss konsequenterweise auch dann gelten, wenn die Wahrnehmung der Beteiligungsrechte eines minderjährigen Kindes auf einen Pfleger oder einen fremden Bevollmächtigten übertragen worden ist. Auch hier besteht, ebenso wie bei einem volljährigen Kind, keine Vermutung dahin, dass die verschiedenen Beteiligungsrechte einheitlich ausgeübt werden (Streck, in Felix [Hrsg.]: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, Tz. 222/223).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung rechtfertigt die elterliche Vermögenssorge (§ 1626 BGB) eine Zusammenrechnung grundsätzlich nur, wenn an einem der beiden Unternehmen beide Elternteile mehrheitlich und am anderen ebenfalls beide Elternteile und das Kind (zusammen mehrheitlich) beteiligt sind, sofern beide Elternteile sorgeberechtigt sind (R 15.7 Abs. 8 EStR 2012; Wacker, in: Schmidt, 39. Aufl. 2020 EStG, § 15 Rdnr. 849).

Die Finanzverwaltung rechtfertigte diese Verfahrenspraxis damit, dass die Interessen der Gesellschafter nicht wegen ihrer familiären Bindung, sondern wegen ihrer Beteiligung an den Gesellschaften zusammengerechnet werden. Damit würden sie (angeblich) nicht anders als Fremde behandelt, die an den Gesellschaften mit Kapital beteiligt sind (Wendt, GmbHR 1983, 20, 22).

Bei der Beurteilung der personellen Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung dürfen die Stimmrechte von minderjährigen Kindern nicht ohne Weiteres den Eltern bzw. einem Elternteil zugerechnet werden. Es besteht keine allgemeine Vermutung, dass Eltern und ihre minderjährigen Kinder gleichgerichtete Interessen verfolgen – gegen R 15.7 Abs. 8 EStR (so FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.01.2019, 11 K 1398/16 EFG 2019, 1770, 1773 f. m. Anm. Tiedchen [Rev. eingelegt; Az. des BFH. XR 5/19]).

Bei der Beurteilung der personellen Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung dürfen die Stimmrechte von minderjährigen Kindern nicht ohne weiteres den Eltern bzw. einem Elternteil zugerechnet werden. Es besteht keine allgemeine Vermutung, dass Eltern und ihre minderjährigen Kinder gleichgerichtete Interessen verfolgen – gegen R 15.7 Abs. 8 EStR (so FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.01.2019, 11 K 1398/16 EFG 2019, 1770, 1773 f. mit Anm. Tiedchen [Rev. eingelegt; Az. des BFH XR 5/19]).

Für die Frage der personellen Verflechtung kommt es vor allem darauf an, wie der geschäftliche Betätigungswille in beiden Unternehmen durchgesetzt wird.

Das verwandtschaftliche Verhältnis der Beteiligten hat nur sekundäre Bedeutung.

Jahrzehntlang hatte die Rechtsprechung eine pauschale Addition von Ehegattenanteilen angenommen. Aufgrund des soziologischen Wandels hinsichtlich der Rolle der Ehefrau und der Bedeutung der Ehe als lebenslanger Lebensbund und mit Blick auf die Ausstrahlung des Verbots der Diskriminierung der Familie kann die pauschale Addition von Anteilen von Ehegatten nicht mehr aufrecht erhalten werden (Art. 3 Abs. 1 i. V. mit Art. 6 Abs. 1 GG).

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es mit dem Grundgesetz unvereinbar, wenn bei der Beurteilung der personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung von der – wenn auch widerlegbaren – Vermutung auszugehen ist, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen. Das Aufstellen eines solchen Vermutungstatbestandes stelle eine verfassungswidrige Schlechterstellung von Ehegatten gegenüber Nichtverheirateten dar. Das BVerfG hat jedoch hervorgehoben, dass es auf der Grundlage der Verfassung allerdings nicht geboten sei, bei der Feststellung der engen personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen die Tatsache der ehelichen Verbindung der Beteiligten völlig außer Acht zu lassen. So können es die konkreten Umstände des Einzelfalles durchaus rechtfertigen, Anteile der Ehefrau an einem Unternehmen denen des Ehemannes wie eigene Anteile zuzurechnen (oder umgekehrt).

Dem Gedanken der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft, wie er in den Instituten des Versorgungsausgleichs, des Zugewinnausgleichs und im Bereich des Steuerrechts dem Splittingverfahren zu Grunde liegt, würde es widersprechen, bei Ehegatten schlechthin davon auszugehen, ihre Eheschließung erleichtere keine steuerlich günstige Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse und deshalb seien sie ausnahmslos wie Ledige zu behandeln.

Wenn aber zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen vorliegen, die für die Annahme einer personellen Verflechtung durch gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen sprechen, wäre der Einwand unbegründet, Verheiratete seien gegenüber Ledigen schlechter gestellt; denn insoweit folgt die Differenzierung der Verheirateten im Verhältnis zu Ledigen nicht aus einer Lebenserfahrung, die an die Ehe anknüpft, sondern ergibt sich aufgrund von konkreten Anhaltspunkten, die für eine enge Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten im Einzelfall sprechen (BVerfG, Beschluss vom 12.03.1985, 1 BvR 571/81 1 BvR 494/82 und 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475).

Aufgrund der Vorgaben des BVerfG hat nunmehr der Bundesminister der Finanzen verbindliche Richtlinien für eine Zusammenrechnung von Ehegatten-Anteilen erlassen. In diesen macht er deutlich, dass nicht mehr pauschal an den Umstand der Ehe angeknüpft werden darf, um zu einer pauschalen Addition von Ehegatten-Anteilen zu gelangen.

Sind beide Eheleute jeweils an beiden Unternehmen in dem Maße beteiligt, dass ihnen zusammen die Mehrheit der Anteile gehört, stellen sie – wie bei vergleichbaren Verhältnissen zwischen fremden Dritten – eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe dar, die in der Lage sind, beide Unternehmen zu beherrschen. Damit ist die personelle Verflechtung nach der **Gruppentheorie** gegeben (BMF, Schreiben vom 18.11.1986 IV B 2 – S 2240 – 25/86 II, BStBl. I 1986, 537).

Ist dagegen an einem der beiden Unternehmen nur ein Ehegatte mehrheitlich beteiligt, und gehören diesem Ehegatten an dem anderen Unternehmen lediglich zusammen mit dem anderen Ehegatten die Mehrheit der Anteile, so müssen besondere Umstände vorliegen, damit die Anteile der Ehegatten an dem anderen Unternehmen für die Beurteilung der Beherrschungsidentität zusammengerechnet werden dürfen.

Konkrete Umstände i.S. der Rechtsprechung des BVerfG können z.B. in dem Abschluss von **Stimmrechtsbindungsverträgen** gesehen werden.

Der Rechtsprechung des BFH zufolge genügen dagegen folgende Umstände nicht, um die Anteile eines Ehegatten an einem Unternehmen denen des anderen Ehegatten zuzurechnen:

- jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft,
- Herkunft der Mittel für die Beteiligung eines Ehegatten an der Betriebsgesellschaft vom anderen Ehegatten,
- „Gepräge“ der Betriebsgesellschaft durch den Ehegatten,
- Erbinsetzung des Ehegatten durch den anderen Ehegatten als Alleinerbe, gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, beabsichtigte Alterssicherung des anderen Ehegatten.

Heftig umstritten ist z. Z. folgende (vereinfacht wiedergegebene) Fallgestaltung:

Besitzunternehmen	Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage	Betriebs-GmbH
	Ehefrau 50%/Ehemann 50%	Anteilseigner Ehemann 100%

Diese Gestaltungsform ist bei mehreren Unternehmen durch eine Neustrukturierung der Gesellschaftsverhältnisse gewählt worden. Der BFH hat die Beherrschung des Besitzunternehmens durch den Ehegatten auf die unwiderlegbare Vermutung der gleich gelagerten Interessen von Ehegatten gestützt (BFH, Urteil vom 05.02.1981, IV R 165–166/77, BStBl. II 1981, 376).

Diese Entscheidung hat das BVerfG in dem schon mehrfach erwähnten Beschluss vom 12.03.1985 im Hinblick auf einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 i. V. mit Art. 6 Abs. 1 GG aufgehoben. Im Revisionsverfahren hat der BFH mit folgender Begründung erneut eine Betriebsaufspaltung angenommen (BFH, Urteil vom 24.07.1986, IV R 98–99/85, BStBl. II 1986, 913):

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

„Bei der Beurteilung der personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung ist die Zusammenrechnung der Anteile der Ehegatten am Besitzunternehmen mit Artikel 3 Abs. 1 i. V. m. Artikel 6 Absatz 1 GG vereinbar, wenn die Eheleute durch die mehrere Unternehmen umfassende, planmäßige, gemeinsame Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisses den Beweis dafür liefern, dass sie aufgrund ihrer gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft eine Zweck- und Wirtschaftsgemeinschaft eingegangen sind.“

Die gegen dieses BFH-Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde ist zurückgewiesen worden (BVerfG, Beschluss vom 07.09.1987, 1 BvR 1159/86, DStR 1988, 288).

Die Rechtspraxis wird daher abwarten müssen, welche verfassungskonformen Kriterien eine Zusammenrechnung von Ehegatten-Anteilen rechtfertigen können.

Ein Bundesrichter hat folgende Thesen für eine Addition von Ehegatten-Anteilen aufgestellt (Woerner, DStR 1986, 735 (740)):

- Das jahrelange konfliktfreie Zusammenleben der Eheleute in der Gesellschaft reicht als solches nicht aus.
- Beweisanzeichen für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen von Ehegatten erfordern nicht, dass bei Ledigen unter sonst vergleichbaren Umständen eine Zusammenrechnung unterbleiben müsste. Die Beweisanzeichen können sich auch aus der besonderen ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft ergeben.
- Beweisanzeichen für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen liegen dann vor, wenn auch bei Dritten in vergleichbarer Lage eine Zusammenrechnung vorzunehmen wäre (Gruppentheorie).
- Im Übrigen wird man Beweisanzeichen für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen darin sehen dürfen, dass Eheleute diese gleichgerichteten Interessen selbst begründet haben. Das ist der Fall,
- bei auf Dauer angelegten Stimmrechtsvereinbarungen,
- bei einem unternehmerischen Engagement von Ehegatten in mehreren Unternehmen, das nur unter der Voraussetzung sinnvoll ist, dass die Ehegatten ihr Stimmverhalten aufeinander abstimmen.

Besondere Umstände, die es für die Beurteilung der personellen Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen ausnahmsweise rechtfertigen, den Ehemännern die Geschäftsanteile ihrer Ehefrauen an der Betriebs-GmbH zuzurechnen, sind beispielsweise bei Vorliegen eines Stimmrechtsbindungsvertrags oder einer unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht anzunehmen (BFH, Urteil vom 11.07.1989, VIII R 151/85, BFH/NV 1990, 99).

Übertragen die Gesellschafter einer GbR, die ein Gebäude an die Gesellschafter zur Ausübung ihrer gemeinsam betriebenen Rechtsanwaltspraxis vermietet, Anteile an der GbR auf ihre Ehefrauen, so sind ihnen diese Gesellschaftsanteile und entsprechende Anteile des Gesellschaftsvermögens nicht deshalb weiter-

hin zuzurechnen, weil sie unwiderruflich zur Wahrnehmung der Gesellschafterinteressen ihrer Ehefrauen bevollmächtigt worden sind (BFH, Urteil vom 18.05.1995, IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5). Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille ist regelmäßig auch dann anzunehmen, wenn die einzigen Gesellschafter des Besitz- und des Betriebsunternehmens in der Weise an beiden Unternehmen beteiligt sind, das der eine Gesellschafter über die Mehrheit der Anteile am Besitzunternehmen verfügt, der andere dagegen über die Mehrheit der Anteile am Betriebsunternehmen (betr. Eheleute). Hier wurde in Anlehnung an die bereits mehrfach erwähnte Gruppentheorie eine Addition von Ehegatten-Anteilen folgerichtig vorgenommen (BFH, Urteil vom 24.02.2000, IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; Beschluss vom 14.08.2001, IV B 120/00, BFH/NV 2001, 1561 (1562)).

Instruktiv ist folgende Fallkonstellation:

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehemann	20 %	80 %
Ehefrau	80 %	20 %

Die satzungsrechtlichen Bestimmungen sahen zwar vor, dass bei der Gesellschafterversammlung mindestens 85 % der Stimmen vertreten sein müssen. Jedoch werden Beschlüsse, welche die Geschäfte des täglichen Lebens betreffen, mit einfacher Mehrheit gefasst. Lediglich bestimmte, im Einzelnen aufgeführte Rechtsgeschäfte bedürfen einer Mehrheit von 85 % der Stimmen.

Für diese Sachverhaltskonfiguration nahm die Rechtsprechung gemeinsame gleichgerichtete Interessen und somit das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung mit folgender Begründung an:

Haben Eheleute ein Grundstück zu Bruchteilen erworben, um es an eine GmbH, an der sie im umgekehrten Verhältnis wie an dem Grundstück beteiligt sind, für deren betriebliche Zwecke zu verpachten, dann handelt es sich bei dem Zusammenschluss der Eheleute i. d. R. um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts und nicht nur um eine Gemeinschaft, weil die Eheleute die Doppelkonstruktion bewusst gewählt haben, um ihre über den Rahmen einer Vermietung und Vermögensverwaltung hinausgehenden gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen zu verfolgen.

Der für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille ist auch dann gegeben, wenn die einzigen Gesellschafter des Besitz- und Betriebsunternehmens in der Weise an beiden Unternehmen beteiligt sind, dass der eine Gesellschafter über die Mehrheit der Anteile am Besitzunternehmen verfügt, der andere dagegen über die Mehrheit der Anteile am Betriebsunternehmen (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185).

Überlassen in Gütergemeinschaft lebende Ehegatten zum Gesamtgut gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen an eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter einer der Ehegatten ist, liegen die Voraussetzungen der Betriebsauf-

spaltung vor, wenn die Gesellschaftsbeteiligung ebenfalls zum Gesamtgut gehört. Die Beteiligung an einer GmbH ist nicht dem Sondergut zuzurechnen, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen zwar nur mit Genehmigung aller Gesellschafter möglich ist, die Übertragung an einen Ehegatten aber keiner Beschränkung unterliegt (BFH, Urteil vom 19.10.2006, IV R 22/02; BFH/NV 2007, 149; die eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde per BVerfG, Beschluss vom 14.02.2008, 1 BvR 19/07, BFH/NV Beilage 2008, 228 = HFR 2008, 754 nicht zur Entscheidung angenommen. Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2004, 1489, 1503 f. kritisch zu diesem Lösungsansatz; vgl. aber Fichtelmann GmbHR 2006, 345 (347)).

Zu beachten ist: Ein klares Axiom ist also, dass es aufgrund der Ehegatteneigenschaft nicht über eine pauschale Addition von Gesellschaftsanteilen zur Verflechtung kommt. Gefährlich ist es jedoch, wenn die Ehegatten an beiden Gesellschaften beteiligt sind und harmonisch miteinander kooperieren. Dann kann nach der Personengruppentheorie eine steuerschädliche Addition erfolgen. Deshalb sollten die Vermögenskomplexe der Eheleute streng auf das Besitz- bzw. auf das Betriebsunternehmen separiert werden (Wiesbadener Modell; dazu noch später).

Der Bundesgerichtshof hat im Kontext der Steuerberaterhaftung zu der Problematik Stellung genommen, wenn die nachteiligen Konsequenzen einer Betriebsaufspaltung nicht bedacht wurden. Macht der Mandant geltend, er hätte bei sachgerechter steuerlicher Beratung die nachteiligen Folgen einer Betriebsaufspaltung vermieden, indem er wesentliche Teile des Betriebsvermögens auf seine Ehefrau übertragen hätte, muss er dies gem. § 287 ZPO beweisen. Die Erleichterung eines Anscheinsbeweises kommt ihm nicht zugute (BGH, Urteil vom 20.03.2008, IX ZR 104/05, NJW 2008, 2647 mit Anm. Janssen mit Anm. Meixner/Schröder, DStR 2008, 1307 f.; jedoch begrenzte Hinweispflichten bei eingeschränktem Mandat siehe OLG Brandenburg, Urteil vom 15.07.2014, 6 U 21/13 DStR 2014, 1040 = Stbg 2015, 81, 89 mit Anm. Pestke).

4.1.3 Sonstige Beherrschungskriterien

Die Beherrschung des Betriebsunternehmens durch das Besitzunternehmen (oder deren Gesellschafter) braucht nicht nur auf eine Mehrheitsbeteiligung zurückzuführen sein. Es kommen auch andere Faktoren in Betracht, die zu einer Beherrschung der Betriebsgesellschaft führen können oder sogar ausschließen.

4.1.3.1 Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechtsregelung; keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens

Aus unternehmensinternen Gründen findet man bei Betriebsaufspaltungen auch solche Konstellationen vor, bei denen Kapitalbeteiligungen und Stimmrechtsregelungen voneinander abweichen. Durch eine diesbezügliche abweichende Regelung soll zumeist eine einheitliche Geschäftspolitik bei beiden Gesellschaften durch einen bestimmten Gesellschafter bzw. Gesellschaftergruppe sichergestellt werden. Insbesondere findet man bei Familienunterneh-

men dieses Phänomen vor, um durch die Einräumung von Mehrstimmrechten dem Seniorunternehmer bei der Betriebsgesellschaft eine unbeschränkte Herrschaftsmacht einzuräumen.

Für die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens stellt sich deshalb das Problem, ob es bei solchen Divergenzen auf die Kapitalbeteiligung oder auf die Stimmrechte ankommt. Nach allgemeiner Meinung ist für die Frage der Beherrschung allein auf die **Stimmrechte** abzustellen.

Somit kann durch eine von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechtsregelung ein Beherrschungsverhältnis begründet oder zerstört werden. Letzteres kann trotz Vorliegens der Mehrheitsverhältnisse durch eine vertragliche oder gesetzliche Stimmrechtsbeschränkung passieren. Von daher ergeben sich beträchtliche Gestaltungsmöglichkeiten.

Bahnbrechend ist die folgende Entscheidung, wonach durch das Postulat eines Einstimmigkeitsprinzips eine bestehende Beherrschungsmacht durchbrochen werden kann (BFH, Urteil vom 09. 11. 1983, I R 174/79, BStBl. II 1984, 212; vom 10. 12. 1991, VIII R 71/87, BFH/NV 1992, 551; Beschluss vom 13. 12. 1999, VIII B 36/98, BFH/NV 2000, 706).

„Die personellen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung sind jedoch dann nicht gegeben, wenn die Gesellschafter, die in der Lage sind, in den Betriebsgesellschaften ihren Willen durchzusetzen, an der Besitzgesellschaft, einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zu zwei Dritteln beteiligt sind, aber nach dem Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft Gesellschaftsbeschlüsse einstimmig gefasst werden müssen.“

Das oben erwähnte BFH-Urteil enthält im Übrigen bemerkenswerte Ausführungen in Bezug auf einen Stimmrechtsausschluss wegen Interessenkollision. Der BFH vertritt hier die Auffassung, dass die Gesellschafter des Besitzunternehmens, die zugleich auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, in allen Fragen, die sowohl Interessen des Besitz- als auch des Betriebsunternehmens berühren, an der Ausübung ihrer Stimmrechte gehindert sind, sofern am Besitzunternehmen noch ein Dritter beteiligt ist. Damit ist eine Beherrschung des Besitzunternehmens nur denkbar, wenn alle Gesellschafter des Besitzunternehmens zugleich auch am Betriebsunternehmen beteiligt sind. Ist dies nicht der Fall, kann nämlich nur der am Besitzunternehmen beteiligte Gesellschafter allein entscheiden, auch wenn er z. B. nur mit einem Prozent beteiligt ist. Die anderen Gesellschafter sind, obwohl sie am Besitzunternehmen mehrheitlich beteiligt sind, an der Stimmabgabe gehindert; eine gleichwohl abgegebene Stimme wäre unwirksam. Danach dürfte in vielen Fällen, ohne dass eine Einstimmigkeitsvereinbarung vorliegt, eine Betriebsaufspaltung zu verneinen sein. Die Rechtsprechung ist jedoch wie folgt bestätigt worden (BFH, Urteil vom 29. 10. 1987, VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96):

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

„Ist der Ehemann Alleinanteilseigner einer GmbH und hat die GmbH von einer Bruchteilsgemeinschaft, an der der Ehemann mit 2/3 und die Ehefrau mit 1/3 beteiligt ist, Grundbesitz gemietet oder gepachtet, so liegt keine personelle Verflechtung im Sinne der Betriebsaufspaltung vor, wenn die Ehegatten vereinbart haben, dass sie über die Nutzung des ihnen gemeinsam gehörenden Grundbesitzes nur einvernehmlich (einstimmig) entscheiden wollen.“

Diese oben genannte Rechtsprechung wird von der Finanzverwaltung nur sehr eingeschränkt angewandt. In einem bundeseinheitlichen Erlass wird klargestellt, dass die Einstimmigkeit als Voraussetzung für Gesellschafter-Gemeinschaftsbeschlüsse des Besitzunternehmens der Annahme einer Betriebsaufspaltung dann nicht entgegenstehen, wenn es den das Besitzunternehmen beherrschenden Gesellschaftern möglich ist, ihren unternehmerischen Willen im Besitzunternehmen trotz der Einstimmigkeitsabrede tatsächlich zu verwirklichen (BMF-Schreiben vom 29.03.1985, IV B 2 – S 2241 – 22/85, BStBl. I 1985, 121; vom 23.01.1989, IV B 2 – S 2241 1/89, BStBl. I 1989, 39).

Hingegen hat die Rechtsprechung in einem anderen Urteil klargestellt, dass für die Frage der personellen Verflechtung i. R. einer Betriebsaufspaltung nicht ausschlaggebend ist, ob der beherrschende Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft bei Beschlüssen über Geschäfte mit dem ihm zustehenden Besitzunternehmen vom Stimmrecht (z. B. im Hinblick auf die Regelung in § 47 Abs. 4 GmbHG) ausgeschlossen ist (BFH, Urteil vom 26.01.1989, IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455).

Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung wird nicht ausgeschlossen, wenn der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft mbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks anlässlich der Begründung der Betriebsaufspaltung mit dem zu 1/20 am Stammkapital beteiligten Mitgesellschafter vereinbart, dass in allen Grundstücksangelegenheiten, soweit Verträge abzuschließen sind, und für die Kündigung und Aufhebung von Verträgen zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft die Zustimmung des Minderheitsgesellschafters erforderlich ist (BFH, Urteil vom 21.08.1996, X R 25/93, BStBl. II 1997, 44).

Die Voraussetzungen der personellen Verflechtung i. R. einer Betriebsaufspaltung sind i. d. R. nicht erfüllt, wenn ein Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft nicht zugleich Gesellschafter der Betriebs-GmbH ist, und nach dem Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft für alle Geschäfte im Zusammenhang mit den überlassenen Betriebsgrundlagen einstimmige Beschlüsse der Gesellschafterversammlung zu fassen sind (BFH, Urteil vom 21.01.1999, IV R 96/96, BStBl. II 2002, 771).

Eine Betriebsaufspaltung liegt wegen fehlender personeller Verflechtung nicht vor, wenn an der Betriebsgesellschaft nicht alle Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind (Nur-Besitzgesellschaft) und bei der Besitzpersonengesellschaft das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Die Vereinbarung des Einstimmigkeitsprinzips bei einer Personengesellschaft ist kein Gestaltungsmiss-

brauch i. S. von § 42 AO (BFH, Urteil vom 07. 12. 1999, VIII R 50, 51/96, BFH/NV 2000, 601):

Nach langem Zögern hinsichtlich der für den Steuerpflichtigen vorteilhaften Urteile zwecks Vermeidung einer Betriebsaufspaltung hat die Finanzverwaltung die Anwendung der vorgenannten Entscheidungen mit folgender Interpretation beschlossen und entgegenstehende vorherige Verwaltungsanweisungen aufgehoben (BMF-Schreiben vom 07. 10. 2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl. I 2002, 1028):

„Ist an der Besitzgesellschaft neben der mehrheitlich bei der Betriebsgesellschaft beteiligten Person oder Personengruppe mindestens ein weiterer Gesellschafter beteiligt (Nur-Besitzgesellschafter) und müssen Beschlüsse der Gesellschafterversammlung wegen vertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen einstimmig gefasst werden, ist eine Beherrschungsidentität auf vertraglicher und gesellschaftsrechtlicher Grundlage und damit eine personelle Verflechtung nicht gegeben.

Die mehrheitlich beteiligte Person oder Personengruppe ist infolge des Widerspruchsrechts des nur an der Besitzgesellschaft beteiligten Gesellschafters nicht in der Lage, ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Besitzgesellschaft durchzusetzen.

Dies gilt jedoch nur, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter, die so genannten Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt. Ist die Einstimmigkeit nur bezüglich der Geschäfte außerhalb des täglichen Lebens vereinbart, wird die personelle Verflechtung dadurch nicht ausgeschlossen ...“

Die neue Verwaltungsregelung beendet den jahrelangen Meinungsstreit zwischen Finanzverwaltung und BFH. Das Resultat ist eine vor allem für Familienbetriebe erheblich erweiterte Gestaltungsmöglichkeit (zu einem praxisbezogenen Gestaltungsvorschlag der Vermeidung einer Betriebsaufspaltung durch eine Einstimmigkeitsabrede instruktiv Hage/Hoffmann, Stbg 2019, 217 ff.).

Wer die Gewerbesteuerpflicht der Pachteinkünfte und das Anwachsen stiller Reserven im Betriebsvermögen vermeiden will, kann dies relativ einfach erreichen: An der Betriebs-GmbH werden nicht alle Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft beteiligt, und es wird vereinbart, dass die Beschlüsse der Besitzpersonengesellschaft einstimmig gefasst werden müssen, wobei das Einstimmigkeitsprinzip die Geschäfte des täglichen Lebens einschließen muss.

Ist die Einstimmigkeit nur bezüglich der Geschäfte außerhalb des täglichen Lebens vereinbart, wird die personelle Verflechtung dadurch nicht ausgeschlossen (so das Fazit von Schorr, StBp 2003, 42/48; siehe auch Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, Rdnr. 314–322).

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nunmehr die Finanzverwaltung die neue BFH-Rechtsprechung zum Einstimmigkeitsprinzip in vollem Umfang akzeptiert. Sie will aber bei echten Betriebsaufspaltungsverhältnissen u. U. rückwirkend Entnahmegewinne versteuern und bestandskräftige Bescheide nach § 174 Abs. 3 AO ändern, wenn bis zum 31. 12. 2002 die personelle Verflechtung nicht

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

hergestellt worden ist (BMF-Schreiben vom 07.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl. I 2002, 1028, dort unter V.1. „Echte Betriebsaufspaltung“).

Diese Lösung wird vom Schrifttum hart kritisiert. Die Besteuerung der an sich vorliegenden Entnahme bei Übertragung des Wirtschaftsguts auf die Betriebsgesellschaft sei nicht unterblieben, weil von einer späteren Besteuerung des nämlichen Sachverhalts (Entnahme) ausgegangen worden sei. Vielmehr sei die Besteuerung der Entnahme in der Erwartung unterblieben, dass ein anderer Sachverhalt, nämlich die Beendigung der Betriebsaufspaltung zur Besteuerung führen werde (BFH, Beschluss vom 18.08.2005, IV B 167/04, BFH/NV 2005, 2086; Schoor, StuB 2007, 24, 27).

Dabei sollte folgende weitere Gestaltungsfälle beachtet werden: Es ist nach der Rechtsprechung zusätzlich zu prüfen, ob eine Beherrschung der GbR durch deren alleinigen Geschäftsführer in Betracht kommt.

Ist im Gesellschaftsvertrag einer GbR die Führung der Geschäfte einem Gesellschafter allein übertragen, dann beherrscht dieser Gesellschafter die Gesellschaft i. S. der Rechtsprechungsgrundsätze zur Betriebsaufspaltung auch dann, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschafterbeschlüsse einstimmig zu fassen sind (BFH, Urteil vom 01.07.2003, VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757).

Die ausgefeilte Rechtsprechung ist von den FG sowohl bezogen auf die Besitz- als auch auf die Betriebsgesellschaft wie folgt perpetuiert worden:

Bei unterschiedlichen Beteiligten der Besitz- und Betriebsgesellschaft liegt eine die personelle Verflechtung verhindernde Einstimmigkeitsabrede auf der Ebene der Besitzgesellschaft nicht vor, wenn der an der Personengruppe beteiligte alleinige Geschäftsführer befugt ist, sämtliche Alltagsgeschäfte allein vorzunehmen (FG Nürnberg, Urteil vom 05.12.2001, III 117/1999, EFG 2002, 570).

Befindet sich die Anteilsmehrheit an Besitz- und Betriebsgesellschaft in einer Hand, so wird die personelle Verflechtung und damit eine Betriebsaufspaltung dann nicht durch das für die Besitzgesellschaft vereinbarte Einstimmigkeitsprinzip ausgeschlossen, wenn sich dieses nicht auf die Geschäfte des täglichen Lebens erstreckt und die Geschäftsführung den Mehrheitsgesellschaftern vorbehalten ist (FG Münster, Urteil vom 12.12.2002, 5 K 2831/99 F, EFG 2003, 528 [rkr.]).

Ein Besitzunternehmer beherrscht die Betriebskapitalgesellschaft auch dann personell, wenn er zwar über die einfache Stimmrechtsmehrheit und nicht über die im Gesellschaftsvertrag vorgeschriebene qualifizierte Mehrheit verfügt, er aber als Gesellschafter-Geschäftsführer deren Geschäfte des täglichen Lebens beherrscht, sofern ihm die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann (BFH, Urteil vom 30.11.2005, X R 56/04, BStBl. II 2006, 158; Kempermann, GmbHR 2005, 317 ff.; Söffing, BB 2006, 1529, 1530 f.).

Der zu 60 % an der Betriebs-GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei den Geschäften des täglichen Lebens seinen Willen auch dann durch-

setzen, wenn in der Gesellschafterversammlung das Einstimmigkeitsprinzip herrscht (BFH, Beschluss vom 05. 04. 2005, IV B 96/03, BFH/NV 2005, 1564).

Die Anwendung dieser Rechtsprechung kann dadurch vermieden werden, indem im Gesellschaftsvertrag der GbR oder in dem mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossenen Vertrag eine Vereinbarung enthalten ist, wonach Rechtsgeschäfte, welche die Vermietung der der Besitzgesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter an das Betriebsunternehmen betreffen, der Gesellschafterversammlung vorbehalten bleiben.

Verlängert sich der zwischen der Betriebs-GmbH und der Besitzgesellschaft geschlossene Mietvertrag alle vier Jahre, sofern er nicht gekündigt wird, so hat der nur an der GmbH beteiligte Gesellschafter auch dann keinen Einfluss auf das Mietverhältnis, wenn in der GmbH das Einstimmigkeitsprinzip gilt (BFH, Beschluss vom 24. 11. 2004, IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545).

Eine personelle Verflechtung liegt auch dann vor, wenn die Gesellschafterbeschlüsse zwar einstimmig erfolgen müssen, der an der Besitzgesellschaft nicht beteiligte Minderheitsgesellschafter der Betriebsgesellschaft aber keine rechtliche Möglichkeit hat, zu verhindern, dass die beherrschenden Personen ihren Willen in Bezug auf die laufende Verwaltung der an die Betriebsgesellschaft überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen durchsetzen.

Das ist etwa dann der Fall, wenn der Pachtvertrag bereits vor Eintritt des Minderheitsgesellschafters für die Dauer von 15 Jahren mit anschließender automatischer jährlicher Verlängerung abgeschlossen wurde. Die Bestellung von Beiräten steht einer personellen Verflechtung nicht entgegen, wenn ihnen zwar wesentliche Befugnisse übertragen werden, die sonst durch die Gesellschafterversammlung wahrgenommen werden, die Gesellschafter aber dennoch Einfluss auf die Entscheidungen der Betriebsgesellschaft nehmen können (FG Nürnberg, Urteil vom 28. 06. 2005, I 320/2001, DStRE 2006, 671 rkr.).

Eine personelle Verflechtung liegt nicht vor, wenn das Betriebsgrundstück im hälftigen Miteigentum von zwei GmbH-Gesellschaftern steht, von denen einer jedoch aufgrund einer Stimmrechtsbindung aller übrigen Gesellschafter die GmbH allein beherrscht (BFH, Urteil vom 13. 12. 2018, III R 13/15, BFH/NV 2019, 1069).

Klarstellend ist anzumerken, dass durch eine Einräumung eines bloßen **Veto-rechts** für einen Gesellschafter bzw. eine Gesellschaftergruppe eine Beherrschungsmacht nicht erreicht werden kann (BFH, Urteil vom 12. 10. 1988, X R 5/86, BStBl. II 1989, 152).

Auch ein etwaiger von der Kapitalbeteiligung abweichender Gewinnverteilungsschlüssel ist für die Frage der Beherrschung normalerweise ohne Relevanz. Nur eine extrem abweichende Gewinnverteilungsabrede kann im Einzelfall zu einem Interessengegensatz zwischen den Gesellschaftern führen, der die beherrschende Gruppe aufhebt (Streck, in Felix [Hrsg.], Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, Tz. 215).

Der personellen Verflechtung steht ein Stimmrechtsausschluss dann nicht entgegen, wenn der betroffene Anteilseigner zumindest insoweit zur Geschäftsführung befugt ist, als es die die sachliche Verflechtung begründenden Rechtsgeschäfte betrifft (FG Köln, Urteil vom 23.11.2016, 4 K 3688/12 EFG 2017, 400, rkr., mit Anm. Kahler).

Inzwischen wurde die Frage höchstrichterlich geklärt, ob eine beherrschende Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Besitzpersonengesellschaft und alleinigen GmbH-Geschäftsführers auch ohne Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens (§ 181 BGB) angenommen werden kann (BFH, Urteil vom 24.08.2006, IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165).

Die personelle Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn die personenidentischen Gesellschafter-Geschäftsführer der Besitz-GbR und der Betriebs-GmbH die laufenden Geschäfte der Besitz-GbR bestimmen können und der Nutzungsüberlassungsvertrag der Besitz-GbR mit der Betriebs-GmbH nicht gegen den Willen dieser Personengruppe geändert oder beendet werden kann. Das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB steht der Annahme einer Beherrschungsidentität von Gesellschafter-Geschäftsführern aus Besitz-GbR und Betriebs-GmbH nicht entgegen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person ermöglichen. (BFH, Urteil vom 28.05.2020 IV R 4/17, BStBl. II 2020, 710, DStR 2020, 2188 = NWB 2020, 2947, 2949 m. Anm. Brill; vgl. a. BFH, Urteil vom 16.05.2013 IV R 54/11 BFH/NV 2013, 1557 = FR 2020, 1045, 1049 mit Anm. Bode = DStRK 2020, 284 m. Anm. Grädler; o. V., DStZ 2020, 814f.; Levedag, GmbHR 2020, R 344f. = EStB 2020, 427f. mit Anm. Krämer. Eine Betriebsaufspaltung liegt wegen fehlender personeller Verflechtung nicht vor, wenn an der Betriebsgesellschaft nicht alle Gesellschafter der Besitz-Personengesellschaft beteiligt sind und die Beschlüsse der Besitz-Personengesellschaft einstimmig gefasst werden müssen. Eine personelle Verflechtung ist dagegen gegeben, wenn die Personen, die an beiden Unternehmen zusammen mehrheitlich beteiligt sind und damit die Betriebs-GmbH beherrschen, auch im Besitzunternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen und im Besitzunternehmen kraft Gesetzes oder vertraglich wenigstens für Geschäfte des täglichen Lebens das Mehrheitsprinzip maßgeblich ist.

4.1.3.2 Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Nießbrauch, Großgläubigerstellung (faktische Beherrschung)

Der Vollständigkeit halber muss noch angefügt werden, dass in Ausnahmefällen auch eine stille Gesellschaft, Unterbeteiligung und Nießbrauch eine Beherrschung vermitteln und zu einer personellen Verflechtung bei Betriebsaufspaltungen führen kann.

Unterbeteiligungen begründen dagegen grundsätzlich nur Rechtsbeziehungen zwischen dem Unterbeteiligten und dem Gesellschafter, der die Unterbeteiligung einräumt. Rechtsbeziehungen des Unterbeteiligten zu den übrigen Gesellschaftern der Gesellschaft bzw. der Gesellschaft selbst bestehen daher i. d. R.

nicht. Das wird nur bei atypischen Unterbeteiligungsverhältnissen möglich sein, so wenn beispielsweise der Stimmrechtseinfluss des Unterbeteiligten erheblich ist.

Für die Frage, ob ein Nießbrauch eine Beherrschung vermittelt, ist ursprünglich vertreten worden, es komme darauf an, wem das Stimmrecht zusteht. Hat der Eigentümer des Besitzunternehmens den Nießbrauch an den Anteilen der Betriebs-GmbH, so ist eine Betriebsaufspaltung nur dann anzunehmen, wenn dem Besitzunternehmer auch das mit den GmbH-Anteilen verbundene Stimmrecht zusteht. Umstritten ist, wem das Stimmrecht an dem mit einem Nießbrauch belasteten GmbH-Anteil zukommt. Aufgrund der stärkeren Betonung des GmbH-Rechts auf die Persönlichkeit des Anteilseigners dürfte das Stimmrecht grundsätzlich bei ihm verbleiben (so auch die h.M.; siehe Zutt, in: Hachenburg, GmbHG, Anhang zu § 15 Rdnr. 61; siehe Hueck/Fastich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, § 15 Rdnr. 53; teilweise differenzierend Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 15 Rdnr. 102).

Diese Auffassung ist durch folgende Judikate erheblich modifiziert worden:

Durch die Bestellung eines Nießbrauchs an den Anteilen der Betriebskapitalgesellschaft und der Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung des Stimmrechts bei dieser Gesellschaft zugunsten des Nießbrauchers wird die Entstehung einer Betriebsaufspaltung nicht verhindert, wenn der Gesellschafter auch weiterhin faktische Einflussnahmemöglichkeiten hat (Niedersächsisches FG Urteil vom 02.09.2008, 13 K 534/06, EFG 2009, 2022 rkr.).

Das Entstehen einer Betriebsaufspaltung kann nicht dadurch verhindert werden, dass an den Anteilen der Betriebsgesellschaft ein Nießbrauch bestellt und der Nießbraucher zur Ausübung des Stimmrechts bei dieser Gesellschaft bevollmächtigt wird (BFH, Beschluss v. 02.07.2009, X B 230/08 BFH/NV 2009, 1647).

Aus Rechtssicherheitsgründen empfiehlt es sich, hinsichtlich der Stimmrechtsfrage eine Regelung zu treffen. Entsprechendes gilt bei Übertragung eines Nießbrauchs an dem Besitzunternehmen bzw. an Anteilen an einem Betriebsunternehmen.

Die Rechtsprechung hat entschieden, dass die Beherrschung der Betriebsgesellschaft auch **ohne Anteilsbesitz** allein aufgrund einer durch die Besonderheiten des Einzelfalls bedingten **tatsächlichen Machtstellung** (z. B. durch die Position als Großgläubiger) in der Betriebsgesellschaft gegeben sein kann (BFH, Urteil vom 29.07.1976, IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750).

Der Kommanditeil an einer pachtenden Familien-GmbH & Co. KG ist dem bisherigen Alleinunternehmer und neuen Betriebsverpächter gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen, wenn er alleiniger Geschäftsführer und Großgläubiger der KG ist, die Mittel für die Kommanditeinlage geschenkt hat und den Betrieb-

I. Betriebsaufspaltung im Blickwinkel der Betriebsprüfung

spachtvertrag jederzeit mit kurzer Frist kündigen kann (BFH, Urteil vom 28.09.1995, IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314).

Die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen liegt auch ohne Anteilsbesitz am Betriebsunternehmen vor, wenn der Inhaber des Besitzunternehmens die Geschäfte des Betriebsunternehmens führt und über die **unwiderrufliche Option** zum Anteilserwerb an dem Betriebsunternehmen verfügt (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 06.10.1995, 3 K 2180/93, EFG 1996, 330).

Die oben genannte Rechtsprechung ist im Schrifttum teilweise heftig kritisiert worden. Der konturlose Rechtsbegriff „tatsächliche Machtstellung in der Betriebsgesellschaft“ ist als Surrogat für Anteilsbesitz oder Stimmrechte kein brauchbares Kriterium zur Begründung einer Betriebsaufspaltung. Zudem wird dadurch die Rechtssicherheit in einem unzumutbaren Ausmaß beeinträchtigt (Söffing, DStR 1983, 443 f.; Döllerer, GmbHR 1986, 165 (168)). Später hat der BFH allerdings klargestellt, dass ein beherrschender Einfluss bei der Betriebsgesellschaft auch ohne gesellschaftliche Beteiligung aufgrund einer tatsächlichen Machtstellung nur ausnahmsweise angenommen werden kann. Die gesicherte Anstellung der Besitzunternehmer als Prokuristen der Betriebs-KG, deren Ehegatten Kommanditisten sind und deren Vater Komplementär ist, soll für die Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens nicht genügen (BFH, Urteil vom 14.01.1982, IV R 77/79, BStBl. II 1982, 476 (477)).

Die weitere Rechtsprechung hat klargestellt, dass eine Betriebsaufspaltung aufgrund fachlicher Beherrschung nur (in extremsten Ausnahmefällen) gegeben ist, wenn der gesellschaftlich Beteiligte nach den Umständen des Einzelfalles darauf angewiesen ist, sich dem Willen eines anderen so unterzuordnen, dass er keinen eigenen geschäftlichen Willen entfalten kann.

Die faktische Beherrschung eines Nichtgesellschafters verdrängt die gesellschaftsrechtliche Beteiligung. Daher können der faktisch Herrschende und der gesellschaftsrechtlich Beteiligte keine Personengruppe i. S. der Gruppentheorie bilden (BFH, Urteil vom 12.10.1988, X R 5/86, BB 1989, 196; vom 26.10.1988, I R 228/84, BStBl. II 1989, 155; vom 01.12.1989, III R 94/87, BStBl. II 1990, 506; vom 27.02.1991 XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454 [455]).

Die für die Annahme der Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung ist aufgrund tatsächlicher Machtstellung gegeben, wenn der Alleininhaber des Besitzunternehmens, der alleiniger Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist, in der Lage ist, seinen Geschäftsanteil von 49 % jederzeit auf bis zu 98 % zu erhöhen (BFH, Urteil vom 29.01.1997, XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437).

Die personelle Verflechtung ist zu bejahen, wenn die (in Frage stehenden) Gesellschafter in der Lage sind, ihre Beteiligungsquote entschädigungslos auf 98 % aufzustocken (BFH, Beschluss vom 15.11.2001, VIII B 45/01, BFH/NV 2002, 345).

Eine Betriebsaufspaltung aufgrund faktischer Beherrschung der Betriebsgesellschaft (GmbH) durch die Gesellschafter des Besitzunternehmens liegt nicht bereits deshalb vor, weil die das Besitzunternehmen beherrschenden Ehemänner der an der GmbH beteiligten Gesellschafterinnen zugleich bei der GmbH angestellt sind, und der GmbH-Vertrag vorsieht, dass die Geschäftsanteile der Ehefrauen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses des jeweiligen Ehemannes eingezogen werden können (BFH, Urteil vom 15. 10. 1998, I V R 20/98, BStBl. II 1999, 445; Söffing, FR 1999, 306 f., der folgerichtig empfiehlt, das Institut der faktischen Betriebsaufspaltung aufzuheben).

Eine Betriebsaufspaltung liegt regelmäßig nicht vor, wenn nur einer der beiden Geschäftsführer eine Besitz-GbR an der Betriebs-GmbH beteiligt ist. Eine faktische Beherrschung der Besitz-GbR durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer setzt voraus, dass die anderen Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Beschlussfassung über die Angelegenheiten der Gesellschaft keinen eigenen geschäftlichen Willen entfalten können. Ein auf schuldrechtlichen Rechtsbeziehungen beruhender wirtschaftlicher Druck genügt hierfür regelmäßig nicht (BFH, Urteil vom 15. 03. 2000, VIII R 82/98, BStBl. II 2002, 774).

Eine faktische Beherrschung i. S. der Rechtsprechungsgrundsätze der Betriebsaufspaltung liegt nicht schon dann vor, wenn ein Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung nehmen kann, erforderlich ist vielmehr die faktische Einwirkung auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte (BFH, Beschluss vom 29. 08. 2001, VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185).

Eine faktische Beherrschung der Betriebsgesellschaft durch den Minderheitsgesellschafter scheidet aus, wenn dieser mangels Beteiligung am Besitzunternehmen die der Betriebsgesellschaft überlassene wesentliche Betriebsgrundlage nicht „als unternehmerisches Instrument der Beherrschung“ gebrauchen kann (BFH, Beschluss vom 27. 09. 2006, X R 27/03, BFH/NV 2006, 2259).

In der Praxis wird vor allem von Seiten der Bp oftmals vorschnell auf eine bestehende faktische Beherrschung hingewiesen. Die aufgeführten Beispiele einer faktischen Beherrschung zeigen aber, dass es sich dabei – wie auch von der Rechtsprechung betont – um Ausnahmefälle handelt. Dementsprechend kann der Annahme einer faktischen Beherrschung in den allermeisten Fällen mit Erfolg entgegengetreten werden.

4.1.4 Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung

In den letzten Jahrzehnten wurde das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung von der Finanzverwaltung und der höchstrichterlichen Rechtsprechung immer exzessiver ausgedehnt. Der steuerliche Hintergrund war die Gewerbesteuerbelastung und die Erfassung der stillen Reserven beim Besitzunternehmen. Um dieses Ziel zu erreichen, schreckte man auch nicht davor zurück, die erforderliche Beherrschung aufgrund faktischen Anteilsbesitzes oder durch die Zusammenrechnung von Ehegatten-Anteilen aufgrund von widerlegbaren Vermutungen zu konstruieren.

Die neuesten Rechtsprechungstendenzen haben jedoch deutlich gezeigt, dass die Ausweitung des Instituts der Betriebsaufspaltung auf verfassungsrechtliche und gesellschaftsrechtliche Schranken stößt, die nicht mehr durch Fiktionen überwunden werden können. Die folgenden Ausführungen sollen Lösungsmöglichkeiten aufzeigen, durch welche Gestaltungen eine steuerunschädliche Quasi-Beherrschung der Betriebsgesellschaft zu erzielen ist.

4.1.4.1 Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner
(insbesondere „Wiesbadener Modell“)

Um bei künftigen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung eine einheitliche Wirtschaftsgemeinschaft zwischen den Eheleuten (Folge: Zusammenrechnung der Ehegatten-Anteile) leugnen zu können, empfiehlt es sich, solche Gestaltungen zu bevorzugen, bei denen deutlich wird, dass der Ehegatte – auch gegenüber seinem Ehepartner – egoistische Ziele bei seiner Unternehmensbeteiligung verfolgt:

- autonomes Wahrnehmen von Gesellschafterrechten, d. h. kein Abschluss von Stimmbindungsverträgen bzw. keine Erteilung von Dauervollmachten unter Eheleuten,
- getrennte Erfassung der Vermögenskontingente der Ehegatten; empfehlenswert ist eine Gütertrennung.

Insbesondere bei der Überlassung von wesentlichen, dem einen Ehegatten gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen (z. B. betrieblich genutzte Grundstücke) an dem dem anderen Ehepartner gehörenden Betrieb werden – bei Beachtung obiger Kriterien – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (Schmidt-Wacker, EStG, 39. Aufl. [2020], § 15 Rdnr. 846 m. w. N.).

In diesem Zusammenhang ist auf das so genannte **Wiesbadener Modell** hinzuweisen. Diese Gestaltung knüpfte ursprünglich an die Überlegung an, dass eine Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger voraussetzt, dass das Familienmitglied, dem die Anteile des nahen Angehörigen zugerechnet werden sollen, an beiden Unternehmen beteiligt ist (Felix, GmbHR 1973, 184; Woerner, DStR 1986, 735 [738]).

Danach würde eine Zusammenrechnung beispielsweise dann entfallen, wenn dem Ehemann die Betriebsgesellschaft und der Ehefrau das Besitzunternehmen gehört (oder umgekehrt).

Im Schaubild sieht diese Gestaltung wie folgt aus:

Betriebs-GmbH (Ehemann) 100 % Beteiligung (alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer)	verschenkt wesentliche Betriebsgrundlagen an Ehefrau	Besitzunternehmen (Ehefrau) 100 % Beteiligung
	verpachtet wesentliche Betriebsgrundlagen	

Der BFH hat dieses Steuersparmodell wie folgt anerkannt (BFH, Urteil vom 30.07.1985, VIII R 263/81, BStBl.II 1986, 359; vom 09.09.1986, VIII R 198/84, BStBl.II 1987, 28; vom 12.10.1988, X R 5/86, BStBl.II 1989, 152; vom

26. 10. 1988, I R 228/84, BStBl. II 1989, 155; vom 01. 12. 1989, III R 94/87, BStBl. II 1990, 500 [st. Rspr.]:

„Eine Betriebsaufspaltung entfällt, wenn Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen keine gemeinsamen Gesellschafter (Unternehmer) haben (Wiesbadener Modell). Das gilt auch für Ehegatten, bei denen aufgrund besonderer Beweisanzeichen gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen anzunehmen sind.“

Durch das verfassungsrechtliche Verbot der Annahme einer widerlegbaren Vermutung hinsichtlich gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen zwecks Addition von Ehegatten-Anteilen dürfte sich nunmehr endgültig das „Wiesbadener Modell“ zum „Gewerbesteuersparknaller“ institutionalisieren.

Dem vorsichtig operierenden Berater ist jedoch anzuraten, die bereits empfohlene Trennung der Vermögenssphären auch bei dieser Gestaltungsvariante aufrecht zu erhalten, um der Finanzverwaltung keinerlei Angriffspunkte im Hinblick auf die Annahme einer etwaig faktischen Beherrschung des Ehemannes hinsichtlich des Besitzunternehmens zu bieten. Insbesondere sollte deshalb vermieden werden, dass dem Ehemann beim Besitzunternehmen unwiderrufliche oder sonstige qualifizierte Geschäftsführerkompetenzen eingeräumt werden.

Hingegen hat der BFH klargestellt, dass die Einräumung einer selbst alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführerposition des Ehemannes an der Betriebs-GmbH selbst dann noch keine steuerschädliche faktische Beherrschung begründet, wenn dieser aufgrund seiner beruflichen Ausbildung und Erfahrung das Gepräge in der Betriebs-GmbH gibt.

In den Entscheidungsgründen wurde klargestellt, dass es für die personelle Verflechtung nicht auf den Aufgabenbereich als Geschäftsführer, sondern auf die Fähigkeit ankommt, einen bestimmten Betätigungswillen als Gesellschafter durchzusetzen. Diese Fähigkeit wird i. d. R. nur durch den Anteilsbesitz vermittelt, weshalb sich im Fall der faktischen Betriebsaufspaltung die tatsächliche Machtstellung auf die Ausübung der Mehrheit der Gesellschafterrechte beziehen muss.

Mit der Mehrheit der Gesellschafterrechte kann der Geschäftsführer abberufen oder bestellt werden. Soweit dies in der Satzung oder im Anstellungsvertrag vorgesehen ist, können mit der Mehrheit der Gesellschafterrechte dem Geschäftsführer Einzelweisungen erteilt werden. Umgekehrt kann der Geschäftsführer selbst nur innerhalb des Aufgabenbereichs tätig werden, der durch den Anstellungsvertrag festgelegt ist. Deshalb begründet die Geschäftsführerstellung regelmäßig noch keine faktische Machtstellung i. S. einer personellen Verflechtung (BFH, Urteil vom 26. 10. 1988, I R 228/84, BStBl. II 1989, 155 (156 f.); vom 27. 02. 1991, XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454 (455); vom 15. 10. 1998, IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445)).

Der BFH hat ferner zu einer ähnlich gelagerten Gestaltung entschieden, dass besondere Umstände, die Anteile von Ehegatten an einem Unternehmen zusammenzurechnen, nicht vorliegen, wenn der mit 90 % an der Betriebs-GmbH

beteiligte Ehemann die 10 %-Beteiligung seiner Ehefrau an der Betriebs-GmbH erwirbt und ihr gleichzeitig einen Teil seiner Beteiligung an der Besitzgesellschaft schenkt (BFH, Urteil vom 17. 03. 1987, VIII R 36/84, BStBl. II 1987, 858).

Im Schrifttum wird jedoch die Ansicht vertreten, dass eine diesbezügliche Schenkung von wesentlichen Betriebsgrundlagen durch einen Ehegatten an den anderen zur Begründung für einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen führen kann (Schulze zur Wiesche, WPg 1985, 579 (583); L. Schmidt, DStR 1979, 699 (702); zu den schenkungsteuerlichen Auswirkungen instruktiv Gebel, DStR 1992, 1341 ff.).

Dem ist entgegenzuhalten, dass aus der Vornahme der Schenkung grundsätzlich keine Verpflichtung des beschenkten Ehegatten abzuleiten ist, seine Gesellschafterrechte nach den Interessen des Schenkers auszuüben. Ein Widerrufsrecht steht dem Schenker nach § 530 BGB nur bei grobem Undank zu (Hueck, DB 1996, 1043 [1046 f.]).

Die Ausübung der Gesellschafterrechte gegen die Interessen des Schenkers reicht für die Annahme groben Undanks nicht aus (J. Koch, in: Münchener Kommentar, 5. Aufl. BGB, § 530 Rdnr. 12/13).

Auch ist es in jeder Gesellschaft so, dass Meinungsverschiedenheiten nur in einer geringen Zahl der Fälle zur offenen Konfrontation führen. So werden Ehegatten versuchen, sich bei Meinungsverschiedenheiten gütlich zu einigen. Dabei muss der Beschenkte seine Interessen gegen die des Schenkers vertreten können, sonst wäre der Sinn der Schenkung, den Anteil ganz aus der Hand zu geben, konterkariert. Nur wenn die Schenkung unter der ausdrücklichen Bedingung erfolgt, dass der Schenker ein Recht zum Widerruf haben soll, wenn der Beschenkte die Gesellschafterrechte nicht in seinem Sinne ausübt, kann dies eine Zusammenrechnung der Anteile rechtfertigen (Beul, DStR 1985, 539 (540); Tillmann, GmbHR-Report 1985, R 83; L. Schmidt, FR 1986, 391).

Im Schrifttum ist neuerdings zu Recht darauf hingewiesen worden, dass die „exotische“ Ausgestaltung von zivilrechtlichen Verträgen im Rahmen des Wiesbadener Modells auf zivilrechtliche Grenzen stößt (so die kritische Analyse von Kessler, DStR 2015, 1189 ff.).

Zur Rentenversicherungspflicht im „Wiesbadener Modell“ ist folgendes Judikat ergangen: Selbst wenn die gesellschaftsrechtliche Gestaltung vorliegend ausschließlich aus Gründen der Steuerersparnis im sog. „Wiesbadener Modell“ gewählt wurde, ändert dies nichts an ihrer Maßgeblichkeit auch für die sozialversicherungsrechtliche Versicherungspflicht. Die von der GmbH bzw. ihren Gesellschaftern gewählte Konstruktion ist rechtswirksam, weshalb sich die GmbH an ihr festhalten lassen muss (BSG, Urteil vom 19. 09. 2019 – B 12 R 7/19 BFH/NV 2020, 608).

4.1.4.2 Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder

Nach der Rechtsprechung entfällt eine Zusammenrechnung bei der Beteiligung volljähriger Kinder, anderer Verwandter und Verschwägerter der Gesellschafter (BFH, Urteil vom 18. 10. 1972, I R 184/70, BStBl. II 1973, 27).

Hieraus lässt sich folgender praxisrelevanter Gestaltungsvorschlag ableiten: Den Eltern gehören die Anteile an dem Besitzunternehmen. Anteilseigner und Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft sind die erwachsenen Kinder, die aufgrund ihrer fachlichen Kenntnisse zur Unternehmensführung befähigt sind. Dem Familienvater (Ex-Seniorchef) wird lediglich die Stellung des beratenden Mitgeschäftsführers eingeräumt.

Die Finanzverwaltung qualifizierte die mitwirkende Geschäftsführungskompetenz als ausreichenden Beherrschungstatbestand hinsichtlich der Betriebsgesellschaft. Der BFH lehnte diese Betrachtungsweise ab und führte im Leitsatz aus (BFH, Urteil vom 26. 07. 1984, IV R 11/81, BStBl. II 1984, 714; FG Nürnberg, Urteil vom 10. 07. 1985, V 329/80, EFG 1986, 135 (rkr.)):

„Verpachtet der Vater seinen Betrieb an eine GmbH, deren Anteilseigner ausschließlich erwachsene und teilweise fachlich entsprechend vorgebildete Kinder sind, so fehlt es i. d. R. an dem für eine Betriebsaufspaltung erforderlichen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen zwischen Verpächter und Pächter, und zwar auch dann, wenn der Vater einer der Geschäftsführer der GmbH ist.“

Nach wohl einhelliger Auffassung im Schrifttum müssen die aufgeführten Grundsätze konsequenterweise auch dann gelten, wenn die Wahrnehmung der Beteiligungsrechte eines minderjährigen Kindes auf einen Pfleger oder einen fremden Bevollmächtigten übertragen worden ist.

4.1.4.3 Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Mini-Beteiligungen

Ein Ehepaar (oder der Ehemann) beherrscht zu 100 % die Betriebsgesellschaft. An dem Besitzunternehmen sind die Ehegatten zu zwei Dritteln beteiligt. Das andere Drittel der Anteile soll der erwachsene Sohn, die Schwiegermutter oder eine sonstige Vertrauensperson (Prokurist, Notar etc.) halten. Um aus steuerlichen Gründen den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen formal zu torpedieren, wird im Gesellschaftsvertrag des Besitzunternehmens das strikte Einstimmigkeitsprinzip bei Gesellschafterbeschlüssen und bei Geschäften des täglichen Lebens vereinbart.

Nach der BFH-Rechtsprechung kann bei dieser Fallgestaltung keine Betriebsaufspaltung angenommen werden (BFH, Urteil vom 09. 11. 1983, I R 134/79, BStBl. II 1984, 212).

Die Finanzverwaltung wird jedoch versuchen, aus fiskalischen Gründen eine faktische Beherrschung der Betriebsgesellschaft zu fingieren (BMF, Schreiben vom 29. 03. 1985, IV B 2 – S 2241 – 22/85, BStBl. I 1985, 121).

Einer solchen Betrachtungsweise kann nunmehr entgegengehalten werden, dass der BFH die faktische Mitunternehmerschaft weitgehend abgelehnt hat. Eine konsequente Ausdehnung dieser Rechtsprechung dürfte zur Folge haben, dass die Begründung einer Betriebsaufspaltung kraft faktischen Anteilsbesitzes nur noch in extrem gelagerten Ausnahmefällen angewendet werden kann.

Zur Bekämpfung von Trickgestaltungen zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung wird auch § 42 AO ins Feld geführt. Schließlich müsse das Vetorecht des Minderheitsgesellschafters dann unbeachtlich sein, wenn es allein zu dem Zweck vereinbart worden ist, die steuerlichen Konsequenzen einer Betriebsaufspaltung zu vermeiden. Die Voraussetzungen des § 42 AO sollen dann vorliegen, wenn sich nach den objektiven Gegebenheiten ein Mehrheitsgesellschafter nicht auf das Vetorecht des Minderheitsgesellschafters eingelassen hätte oder – mit anderen Worten – wenn sich für die Vereinbarung eines Vetorechts kein sachlicher Grund finden lässt.

Diese fiskalisch orientierte Argumentation vermag jedoch nicht zu überzeugen. Schließlich bringt die Einschaltung eines solchen Minderheitengesellschafters erhebliche gesellschaftsrechtliche Konsequenzen mit sich. Ein solcher Gesellschafter ist schließlich am Gewinn des Besitzunternehmens beteiligt und kann mit der Ausübung seines Vetorechts die gewünschte Beherrschung des Betriebsunternehmens torpedieren. Diese gesellschaftsrechtlichen Risiken müssen folglich auf die steuerrechtliche Beurteilung in vollem Umfang durchschlagen (= Zerstörung der Beherrschung). Im Schrifttum kommen die Autoren mit einer anderen Begründung zum selben Ergebnis. Man ist der Auffassung, dass § 42 AO nur auf Steuergesetze (arg. § 4 AO), nicht aber bei bloßem sich ständig ändernden Richterrecht Anwendung finden könne.

Die Expertenmeinungen sind geteilt. Einige qualifizieren diese Entscheidungen als „öffentliche Hinrichtung der Betriebsaufspaltung“. Andere meinen voreilig, dass es sich – insbesondere bezogen auf die Entscheidungsgründe – um einen kaum wiederholbaren „Ausrutscher“ handelt. Der ehemalige Vorsitzende des VIII. Senats Dr. Dr. Döllner wertet die Entscheidung als neuen Rechtsprechungstrend zutreffend dahingehend, die Tatbestandsvoraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufspaltung zu verschärfen, was die beschriebene Fortentwicklung der Rechtsprechung aufgezeigt hat. Nach der neuesten Judikatur ist allerdings zu beachten, dass sich das **Einstimmigkeitsprinzip** nicht nur auf die Gesellschafterbeschlüsse erstrecken darf, sondern auch die **Geschäfte des täglichen Lebens** umfassen muss (BFH, Urteil vom 09.11.1983, I R 134/79, BStBl. II 1984, 212; vom 29.10.1987, VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96; Döllner, ZGR 1985, 386 (409 f.); Woerner, BB 1985, 1609 (1618 f.); ders., DStR 1985, 735, 737; List, GmbHR 1985, 401 (405); Felix, GmbHR 1986, 202; siehe neuerdings Micker/Albermann, DStZ 2020, 750 ff.)

Es ist auch die neuere Rechtsprechung zu beachten, wonach durch die Einräumung einer ausschließlichen Geschäftsführungskompetenz des Geschäftsführ-

rers (an Stelle der Gesellschafterversammlung) eine Beherrschung des Besitzunternehmens durch dessen Person in Betracht kommt.

4.2 Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)

Die von der Rechtsprechung als zweite Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung postulierte sachliche Verflechtung erfordert, dass die von dem Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft verpachteten Wirtschaftsgüter eine **wesentliche Betriebsgrundlage** für den Betrieb der Betriebs(kapital)gesellschaft bilden. Daneben müssen die verpachteten Wirtschaftsgüter ebenso wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzunternehmens sein. Die verpachteten Wirtschaftsgüter müssen nicht „die“ wesentliche Betriebsgrundlage der Betriebs(kapital)gesellschaft darstellen; es genügt „eine“ wesentliche Betriebsgrundlage (BFH, Urteil vom 01.06.1978, IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545 (547), st. Rspr.).

Die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage wird deshalb nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb, der mit den gepachteten Wirtschaftsgütern geführt wird, im Gesamtbetrieb der Betriebsgesellschaft gewinn- und vermögensmäßig nur einen geringen Teil ausmacht (BFH, Urteil vom 21.05.1974, VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613 [615]).

Es ist also nicht erforderlich, dass die Betriebsgesellschaft ihr Anlagevermögen ganz oder größtenteils von ihren Gesellschaftern gepachtet hat. Deshalb kann eine Betriebsaufspaltung auch zwischen einem Besitzunternehmen und mehreren Betriebs(kapital)gesellschaften entstehen (BFH, Urteil vom 11.11.1982, IV R 117/80, BStBl. II 1983, 299).

Umgekehrt können mehrere Besitzunternehmen einer Betriebsgesellschaft gegenüberstehen (Fichtelmann, FR 1983, 78 ff.; ders. GmbHR 1996, 580 ff.).

Folglich können mehrere Betriebsaufspaltungen von mehreren Besitzunternehmen jeweils mit demselben Betriebsunternehmen bestehen, was auch keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt (BFH, Urteil vom 18.06.2015, IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398 = DStR 2015, 2424, 2427 f. mit Anm. Kessler; Urteil vom 18.06.2015, IV R 12/13, BFH/NV 2015, 1401; BFH, Urteil vom 18.06.2015, IV 13/13, BFH/NV 2015, 1405).

Mehrere Besitzunternehmen bringen den gewerbesteuerlichen Vorteil, dass der Freibetrag für Personenunternehmen (§ 11 Abs. 1 GewStG) mehrfach in Anspruch genommen werden konnte.

Hierbei führen negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsaufspaltung nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR. Nur positive gewerbliche Einkünfte können zu einer Abfärbung ansonsten vermögensverwaltender Einkünfte einer GbR führen. Mit der Typisierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte auch für gewerblich tätige Personengesellschaften durch Fiktionen nur eine Einkunftsart zu vereinfachen und das Ge-

werbsteueraufkommen zu schützen (BFH, Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15, BStBl. II 2020, 118 = GmbHR 2018, 858, 861 f. mit Anm. Riedel = FR 2018, 959, 962 ff. mit Anm. Kanzler, hierzu eingehend Mindermann/Lukas, NWB 2019, 2853 ff.; Schulze zur Wiesche, DStZ 2019, 867, 869 f.; ders., StBp 2020, 78, 82 f.).

Im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“) vom 12.12.2019 wurde durch eine Änderung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG der bisherige Rechtszustand wieder hergestellt. Begründet wird dies damit, dass der Gesetzgeber mit der in Abs. 3 Nr. 1 vorgesehenen Typisierung das Ziel verfolge, die Ermittlung der Einkünfte auch gewerblich tätiger PersGes. durch Fiktion nur einer Einkunftsart zu vereinfachen und das GewStAufkommen zu schützen. Sofern eine vermögensverwaltende GbR u. a. auch i. S. v. Abs. 2 gewerblich tätig sei, ohne daraus aber positive Einkünfte zu erzielen, könne das GewStAufkommen dadurch nicht gefährdet sein. Da eine solche PersGes. handelsrechtlich nicht zur Führung von Büchern und zur Aufstellung einer einheitlichen Bilanz verpflichtet ist, bedürfe es einer einheitlichen Qualifikation der Einkünfte auch nicht zur Vereinfachung der Gewinnermittlung. Ein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung gegenüber Einzelpersonen, die in gleicher Weise tätig würden und für die das EStG eine Abfärbung gewerblicher Einkünfte nicht vorsehe, sei danach nicht ersichtlich, so dass Abs. 3 Nr. 1 bei verfassungskonformer Auslegung auf derartige Fallgestaltungen deshalb nicht anzuwenden sei. Damit legt der BFH Abs. 3 Nr. 1 verfassungskonform einschränkend aus (teleologische Reduktion).

Nach der Gesetzesbegründung soll durch Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden, wonach auch eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht, wenn sie daneben nur negative gewerbliche (Beteiligungs-)Einkünfte erzielt (BR Drucks. 356/19, 107; hierzu kritisch im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit eingehend Stenert/Gravenhorst, DStR 2020, 2505 ff.).

Eine Betriebsaufspaltung liegt bei einer Handelsvertretung nicht vor, wenn zwar ein Vertrag über die Verpachtung der Handelsvertretung geschlossen, aber nicht durchgeführt wird (FG Münster, Beschluss vom 18.01.2006, 5 V 3802/05 E, EFG 2006, 962 (rkr.)).

Die unentgeltliche (= leihweise) Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebsgesellschaft schließt die Annahme einer Betriebsaufspaltung nicht aus. Schließlich kann es für die Frage, ob wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen werden oder nicht, keine Rolle spielen, ob die Wirtschaftsgüter gegen Entgelt oder unentgeltlich (auf Leihbasis) überlassen werden (BFH, Urteil vom 24.04.1991, X R 84/88, BStBl. II 1991, 713, siehe hierzu auch Micker/Schwarz, FR 2018, 765, 767).

Auf die Eigentumsverhältnisse an den verpachteten Wirtschaftsgütern kommt es ebenfalls nicht an. Irrelevant ist auch, ob die verpachteten Wirtschaftsgüter der Besitzgesellschaft selbst oder einem ihrer Gesellschafter gehören (BFH, Urteil vom 11.08.1966, IV 219/64, BStBl. III 1966, 601; vom 21.05.1974, VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613 (615); vom 15.05.1975, IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781).

Gegenstand einer zur Betriebsaufspaltung führenden sachlichen Verflechtung kann auch die Einräumung rein obligatorischer Rechtspositionen sein (BFH, Urteil vom 01.06.1994, X R 81/90, BFH/NV 1995, 154).

Eine zu einer Betriebsaufspaltung führende sachliche Verflechtung ist auch dann anzunehmen, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die ein Gesellschafter einer Betriebs-Kapitalgesellschaft überlässt, zwar nicht im Eigentum des Gesellschafters steht, er sie aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist (BFH, Urteil vom 29.11.2017, X R 34/15 BFH/NV 2018, 623 = mit Anm. Günther, EStB 2018, 171).

Bestellt der Eigentümer an einem unbebauten Grundstück ein Erbbaurecht und errichtet der Erbbauberechtigte ein Gebäude, das er an ein Betriebsunternehmen vermietet, fehlt zwischen dem Eigentümer und dem Betriebsunternehmen die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung (BFH, Urteil vom 24.09.2015, IV R 9/13, BStBl. II 2016, 154 = EStB 2016, 89f. mit Anm. Krämer); hierzu eingehend Schulze zur Wiesche, StBp 2017, 144f.

Die Verpachtung eines Grundstücks an eine mittelbar beherrschte Gesellschaft kann eine Betriebsaufspaltung begründen (vgl. BFH, Urteil vom 29.11.2017, X R 8/16, BStBl. II 2018, 427 Rdnr. 48 m. w. N.).

Eine Betriebsaufspaltung liegt auch vor, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft vermietet, nicht im Eigentum des Besitzunternehmens steht. Es ist dabei unerheblich, ob eine sog. echte oder unechte Betriebsaufspaltung vorliegt (BFH, Urteil vom 10.05.2016, X R 5/14, BFH/NV 2017, 8; hierzu Micker/Schwarz, FR 2018, 765, 767).

Einer sachlichen Verflechtung steht es nicht entgegen, wenn das verpachtende Besitzunternehmen zwar nicht Eigentümer der Betriebsgrundlagen ist, die Betriebsgrundlagen aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist (BFH, Urteil vom 18.08.2009, X R 22/07 BFH/NV 2010, 208).

Als wesentliche Betriebsgrundlagen sind bei einer Betriebsaufspaltung Wirtschaftsgüter anzusehen, die zur Erreichung des Betriebszweckes erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Auch bei Montage- und Reparaturbetrieben sind einzelne Maschinen, die kurzfristig wieder zu beschaffen sind, nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen einzustufen; etwas anderes gilt nur dann, wenn der Betrieb wegen der Veräußerung des gesamten Maschinenparks schlechterdings ausgeschlossen ist (BFH, Beschluss vom 18.05.2004, X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262).