
Vertiefungs-Webinar: Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung im Steuerrecht

Jens Wingenfeld, StB



Problem an einem Beispiel

Fall 1:

Einzelunternehmer E betreibt eine Fabrikationsanlage. Hierzu gehört zu seinem notwendigen Betriebsvermögen ein mit der Fabrikhalle bebautes Grundstück. Die vereinfachte Bilanz sieht so aus:

Aktiva		Passiva	
Grundstücke	500	Eigenkapital	400
Rest	100	Fremdkapital	200
	600		600



▶ Problem an einem Beispiel

Fall 1:

Da E schlau ist, überlegt er, dass es doch wesentlich sinnvoller sei, das bebaute Grundstück in seinem steuerlichen Privatvermögen zu halten, da

- ein späterer Verkauf grundsätzlich nicht der Einkommensteuer unterliegt
- der gewerbesteuerliche Gewinn (Hebesatz der Gemeinde 450 %) geringer wird, da die V+V-Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen

Da er zivilrechtlich nicht ein Grundstück aus seinem Privatvermögen an sich selbst als Einzelunternehmer vermieten kann, bringt er kurzerhand das restliche Betriebsvermögen (ohne das Grundstück) in die E-GmbH ein, er wird deren Alleingesellschafter. Die Vermietung erfolgt dann aus seinem steuerlichen Privatvermögen heraus an die GmbH.

Frage: Gibt es für die oben dargestellte Vorgehensweise gesetzliche Beschränkungen?



▶ Die Definition der Betriebsaufspaltung

H 15.7 (4) EStH

Allgemeines. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (**Besitzunternehmen**) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (**Betriebsunternehmen**) zur Nutzung überlässt (**sachliche Verflechtung**) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (**personelle Verflechtung**).

Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. **Das Besitzunternehmen ist Gewerbebetrieb** (→ BFH vom 12.11.1985 – BStBl. 1986 II S. 296).

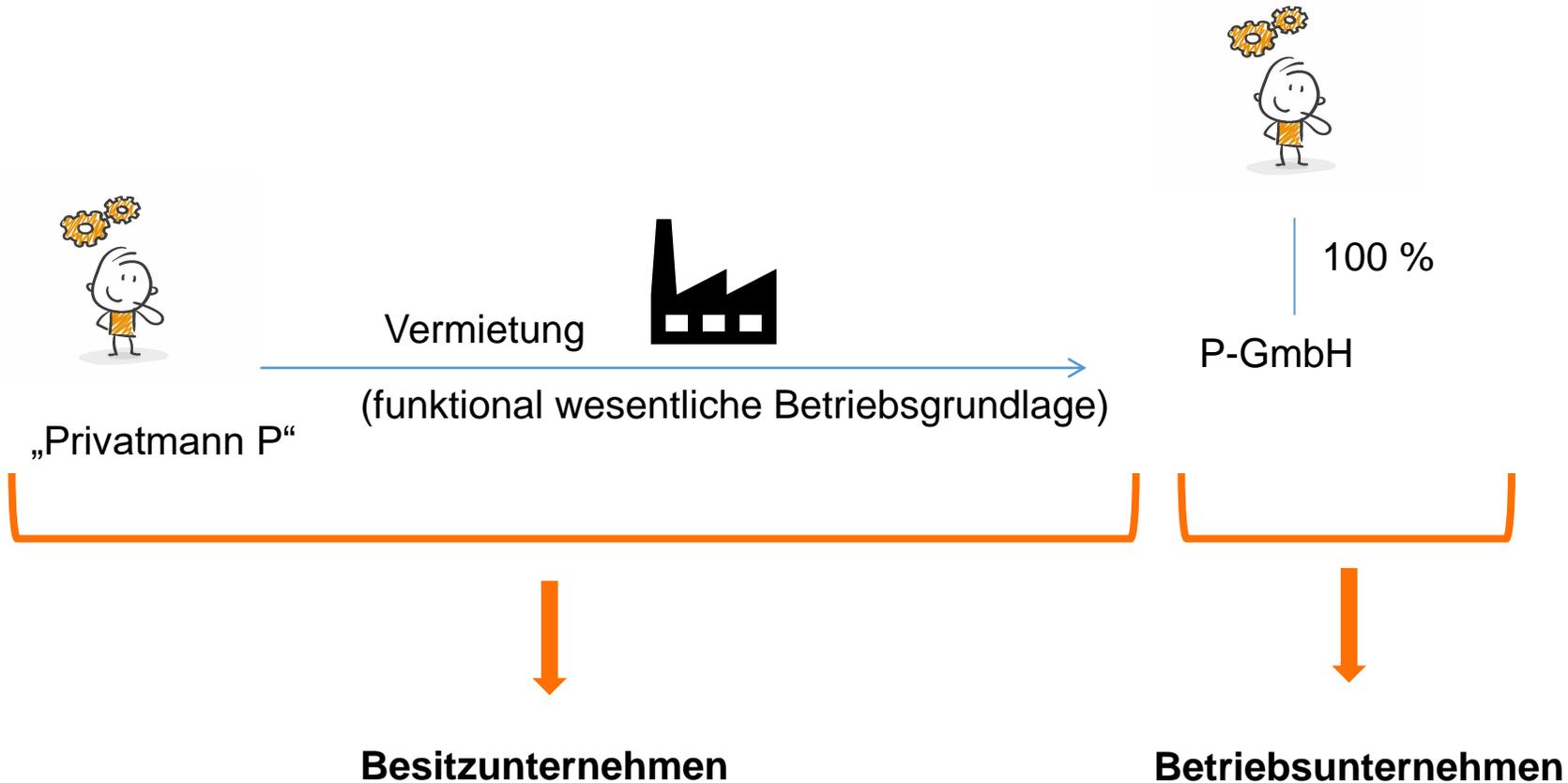
sachliche
+
personelle
Verflechtung



Rechtsfolge:
Besitzunternehmen =
Gewerbebetrieb
(Betriebsaufspaltung)



▶ Die Definition der Betriebsaufspaltung





▶ Die sachliche Verflechtung

Es besteht dann eine sachliche Verflechtung, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen (nur) eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

Einzelfragestellungen hierzu aus H 15 Abs. 5 „wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH

Büro-/Verwaltungsgebäude. Ein Büro- und Verwaltungsgebäude ist jedenfalls dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet.

Einfamilienhaus. Als einziges Büro (Sitz der Geschäftsleitung) genutzte Räume in einem Einfamilienhaus stellen auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn sie nicht für Zwecke des Betriebsunternehmens besonders hergerichtet und gestaltet sind. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Gebäudeteil nicht die in § 8 EStDV genannten Grenzen unterschreitet.

Ersetzbarkeit. Ein Grundstück ist auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen kann.

Fabrikationsgrundstücke. Grundstücke, die der Fabrikation dienen, gehören regelmäßig zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.



▶ Die sachliche Verflechtung

Einzelfragestellungen hierzu aus H 15 Abs. 5 „wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH

Filialbetriebe. Das einzelne Geschäftslokal eines Filialeinzelhandelsbetriebs ist in aller Regel auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn auf das Geschäftslokal weniger als 10 % der gesamten Nutzfläche des Unternehmens entfällt. Dabei ist es **unbeachtlich, wenn das einzelne Geschäftslokal Verluste erwirtschaftet.**

Immaterielle Wirtschaftsgüter. Für die Begründung einer Betriebsaufspaltung ist ausreichend, wenn dem Betriebsunternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter, z.B. der Firmenname oder Erfindungen, überlassen werden, die dem Besitzunternehmen.

Serienfabrikate. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern zählen auch Serienfabrikate zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.

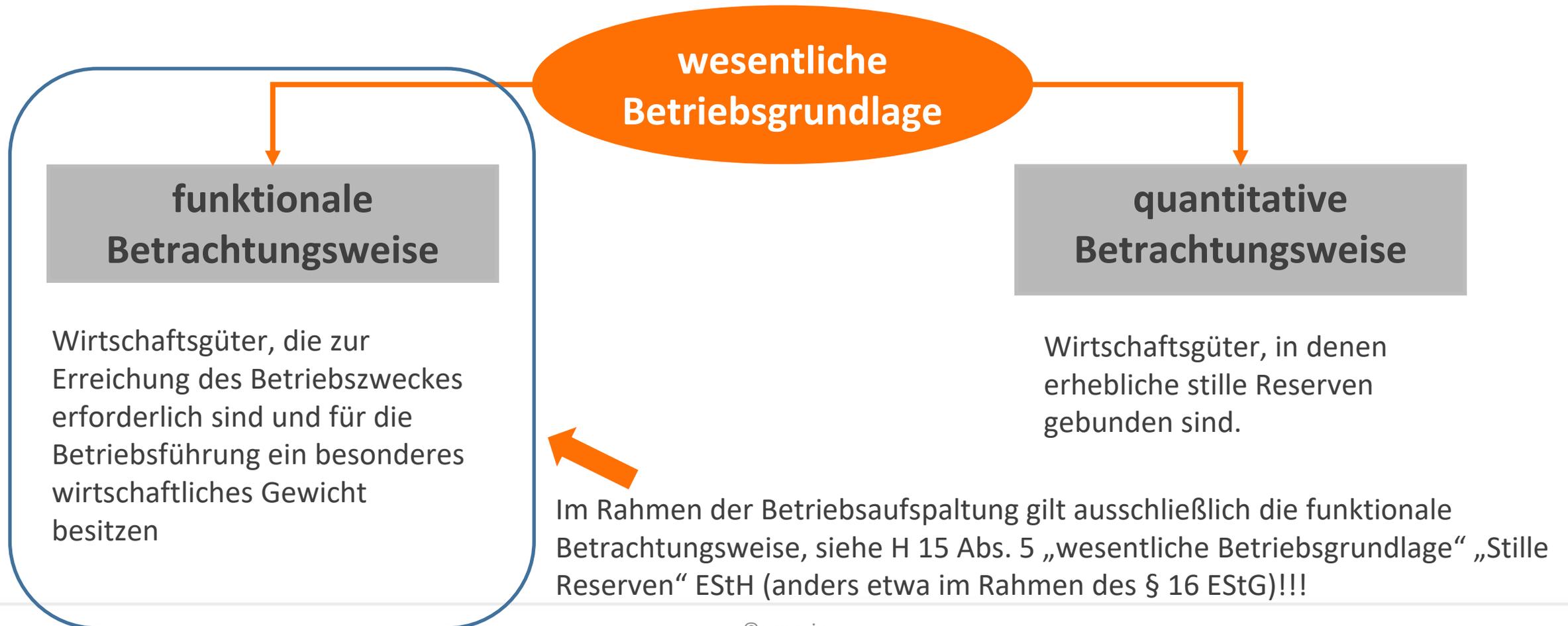
Stille Reserven. Ein Wirtschaftsgut ist nicht allein deshalb als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung anzusehen, weil in ihm erhebliche stille Reserven ruhen.

Systemhalle. Eine sog. Systemhalle kann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn sie auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens zugeschnitten ist.

Wirtschaftliche Bedeutung. Ein Grundstück ist nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für das Betriebsunternehmen lediglich von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ist.



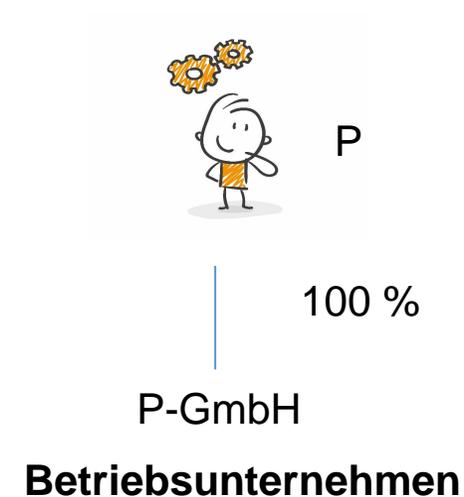
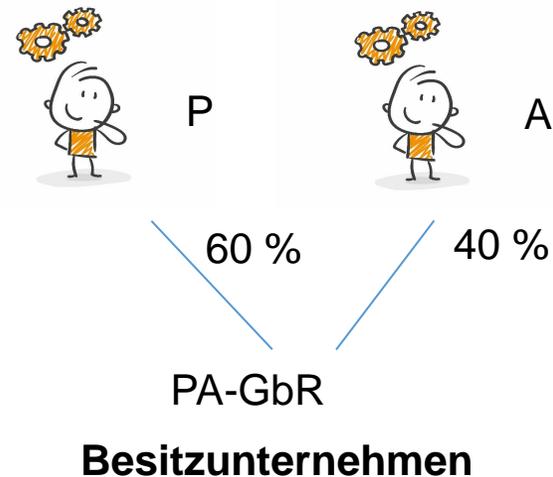
Die sachliche Verflechtung



▶ Die personelle Verflechtung

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, H 15.7 Abs. 6 „Allgemeines“ EStH

=> Es müssen nicht die gleichen Personen das jeweilige Unternehmen beherrschen

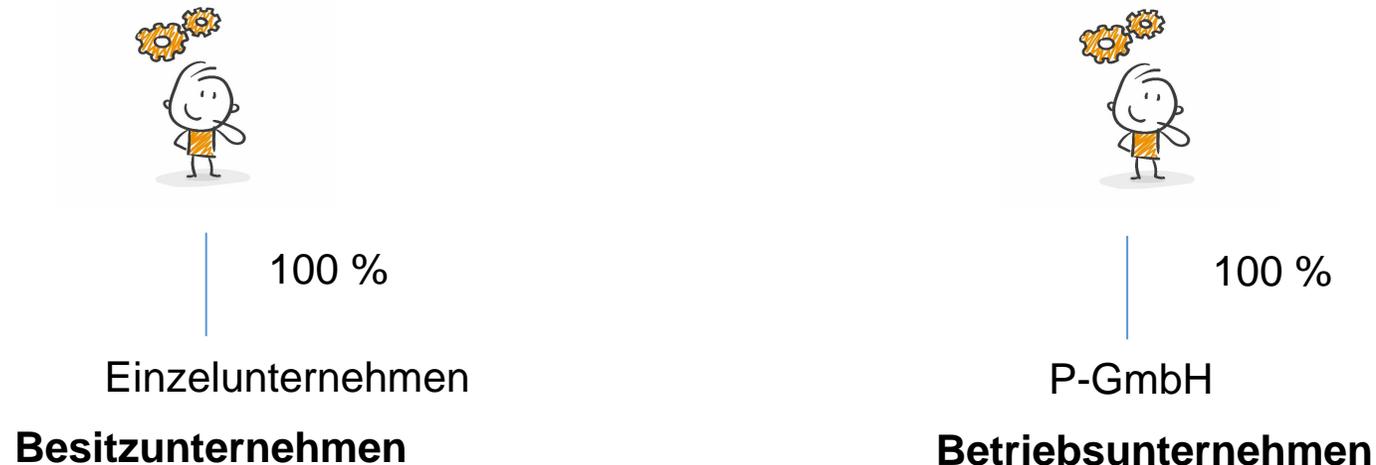




▶ Die personelle Verflechtung

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, H 15.7 Abs. 6 „Allgemeines“ EStH

Die Betriebsgesellschaft und das Besitzunternehmen müssen **von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen sein**. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille liegt vor, wenn die Personen, die das Besitzunternehmen beherrschen, auch in der Betriebsgesellschaft in der Lage sind, ihren einheitlichen Betätigungswillen durchzusetzen.





Beispielsfall

Fall 1:

A (50 Jahre alt) ist 100 %-iger Anteilseigner der A-GmbH. Da diese ihren Geschäftsbetrieb erweitern will, braucht sie ein Fabrikgrundstück mit einer Halle.

A kauft dieses Grundstück für 1 Mio. EUR am 02.01.01 (Anteil Grubo 200 TEUR) in eigenem Namen und vermietet dieses anschließend sofort an die GmbH.

Frage: Was sind die Rechtsfolgen?



Beispielsfall

Lösung Fall 1:

Durch die Überlassung des Grundstückes an die GmbH entsteht eine Betriebsaufspaltung, denn...

- ein Besitzunternehmen (die entstehende Vermietungsgesellschaft) überlässt
 - eine wesentliche Betriebsgrundlage (das Fabrikgrundstück)
 - an eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft (an die GmbH = das Betriebsunternehmen)
 - A beherrscht sowohl die Betriebsgesellschaft (als 100 % -iger Anteilseigner der GmbH)
 - als auch die Besitzgesellschaft (das Vermietungsunternehmen als Einzelunternehmer)
-
- Rechtsfolge: Die Vermietung ist keine Vermögensverwaltung (EK aus V+V), sondern Gewerbebetrieb, das Grundstück sowie die Anteile an der GmbH werden Betriebsvermögen des Besitzunternehmens.



Beispielsfall

Aktiva	Eröffnungsbilanz Besitzunternehmen 2.1.01		Passiva
Grundstücke	200.000,00 €	Kapital	1.000.000,00 €
Gebäude	800.000,00 €		
GmbH Anteile			
	1.000.000,00 €		1.000.000,00 €

Rechtsfolgen

- das Grundstück ist notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens (Einlage)
- die GmbH Anteile werden notwendiges BV (Einlage)
- realisierte Wertänderungen des Grundstückes und der GmbH-Anteile unterliegen immer der Besteuerung
- Die Mieteinnahmen werden Betriebseinnahmen
- Ausschüttungen der GmbH sind EK aus Gewerbebetrieb (TEV)



Beispielsfall

Weiterführung Fall 1:

Da A keine Lust mehr hat, im Wirtschaftsleben in diesem Ausmaß tätig zu sein, verkauft er von seinen Anteilen an der GmbH 60 % 31.12.02 an B, es werden keine besonderen Abreden bzgl. der Stimmrechte getroffen.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung betrage der Teilwert des Gebäudes 850 TEUR, der des Grubo 250 TEUR. Die Anteile der GmbH haben einen Teilwert von 200 TEUR (Buchwert 100 TEUR)

Frage: Was sind die Rechtsfolgen?



Beispielsfall

Lösung Abwandlung Fall 1:

Durch den Verkauf der Anteile hat A nun noch eine Beteiligung von 40 % an der GmbH, deshalb kommt es zum Wegfall der personellen Verflechtung.

Somit wird die Betriebsaufspaltung beendet.

Das Besitzunternehmen wird demnach aufgelöst, die darin befindlichen Wirtschaftsgüter (insbesondere Grundstücke und Anteile an der GmbH) werden in das Privatvermögen überführt und somit grundsätzlich die stillen Reserven gehoben.

Zwar handelt es sich vorliegend um eine Betriebsaufgabe, jedoch greift die Begünstigung des § 16 Abs. 4 EStG nicht wegen des Alters des Stpfl.

In Betracht käme die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG, nicht aber des § 34 Abs. 4 EStG.



Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Definition mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:

Eine Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung liegt dann vor, wenn das Betriebsunternehmen eine gewerblich tätige Personengesellschaft ist.

Besonderheit Schwesterpersonengesellschaften als Besitz- und Betriebsgesellschaft:

Definition Schwesterpersonengesellschaft:

Wenn an 2
Personengesellschaften zum Teil
oder in vollem Umfang
dieselben Gesellschafter
beteiligt sind!



Bilanzierungskonkurrenz

Nach ständiger Rechtsprechung¹ bzw. Verwaltungsauffassung² ist auf Rechtsbeziehungen zwischen **Schwester-Personengesellschaften** die Norm des **§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG**

- sowohl bei originär gewerblich tätigen Personengesellschaften (also auch im Falle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung)
- als auch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften

nicht anwendbar!!!

¹ BFH vom 16.06.1994, IV R 48/93

² BMF-Schreiben vom 28.04.1998, H 15.8 Abs. 1 EStH
„Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften“
bzw. H 15.7 Abs. 4 „Mitunternehmerische
Betriebsaufspaltung“ EStH



Fallgestaltung

Fall 2

A und B sind vermieten ein Grundstück, an dem Sie zu gleichen Teilen beteiligt sind, an die gewerblich tätige A-B-C KG, wo A und B zu je $\frac{1}{3}$ (neben C) beteiligt sind.

Das Grundstück stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Tätigkeit der KG dar.

Frage:

Wie ist das Grundstück vorliegend bilanzsteuerrechtlich zu beurteilen?



▶ Fallgestaltung

Lösung Fall 2

Die A-B GbR und die A-B-C KG sind einerseits Schwesterpersonengesellschaften, da A und B sowohl an der GbR als auch an der KG beteiligt sind.

Vorliegend wird durch die Vermietung des Grundstücks eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung begründet, da eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerbliche tätige Personengesellschaft zur Nutzung überlassen wird (sachliche Verflechtung) und die Personengruppe AB sowohl das Besitzunternehmen (GbR) als auch das Betriebsunternehmen (die KG) beherrschen durch die jeweils in dieser Personengruppe bestehenden Stimmrechtsmehrheit (Personengruppentheorie).

Rechtsfolge: Die Tätigkeit der GbR ist Gewerbebetrie.

▶ Problem: SBV I versus GHV



Bilanzierungskonkurrenz: Vorrang GHV GbR (anstatt SBV I bei KG)!!!



Die Betriebsaufspaltung

...dann zum Fall (extra Datei)!

