

## Die steuerliche Betriebsaufspaltung

*Zeljko Thielker-Milosavljevic, Rechtsanwalt, Hannover*  
*Günter Stuff, Steuerberater, Hannover*

No 379 | JUNI 2017

Die Betriebsaufspaltung ist ein rein steuerliches Konstrukt, das trotz fehlender gesetzlicher Kodifikation auf Rechtsfortbildung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, des Bundesfinanzhofes und der Auslegung durch die Finanzverwaltung zurückzuführen ist. Es handelt sich dabei um eine Aufteilung der Funktionen und der Vermögensbestandteile eines rechtlich und wirtschaftlich einheitlichen Betriebs in zwei Unternehmen, in ein Besitzunternehmen und in ein Betriebsunternehmen. Dabei entstehen nicht nur gewerbliche Einkünfte, sondern ein gewerblicher und gewerbsteuerpflichtiger Betrieb mit der Folge, dass das Vermögen dieses Betriebs als Betriebsvermögen zu behandeln ist. Dabei ist die mehrfache Aufspaltung von Eigentum, Produktion und Vertrieb möglich, so dass ein Besitzunternehmen und mehrere Betriebsunternehmen vorliegen können.

### Elemente einer Betriebsaufspaltung

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). Bei der Betriebsaufspaltung sind die folgenden Erscheinungsformen möglich:

- Grundfall der Betriebsaufspaltung:  
Das Besitzunternehmen ist ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine Gemeinschaft, das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft.
- Umgekehrte Betriebsaufspaltung:  
Das Besitzunternehmen ist die Kapitalgesellschaft, das Betriebsunternehmen die Personengesellschaft.
- Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:  
Beide Unternehmen sind Personengesellschaften.
- Kapitalistische Betriebsaufspaltung:  
Beide Unternehmen sind Kapitalgesellschaften.

Im Steuerrecht hat die Unterscheidung in eine echte oder unechte Betriebsaufspaltung aufgrund der Bindung an den Gleichheitsgrundsatz keine Bedeutung.

### *Die hinreichende Verbindung*

Die für eine Betriebsaufspaltung hinreichende Verbindung ist gegeben, wenn die Voraussetzungen „personelle und sachliche Verflechtung“ vorliegen.

Die personelle Verflechtung liegt vor, wenn dieselben Personen an Besitz- und Betriebsunternehmen im

gleichen Verhältnis beteiligt sind, sogenannte Beteiligungsidentität. Sie liegt ebenfalls vor, wenn zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als rechtlich selbstständigen Unternehmen eine Person oder Personen-Gruppe steht, die in Bezug auf beide Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen hat und rechtlich oder faktisch in der Lage ist, diesen in beiden Unternehmen durchzusetzen. Kann eine Person oder Personengruppe ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen sowohl im Betriebsunternehmen als auch im Besitzunternehmen durchsetzen, liegt eine sogenannte Beherrschungsidentität/Kontrollidentität vor.

Die sachliche Verflechtung setzt voraus, dass der bisher von dem Besitzunternehmen geführte Betrieb als solcher auf die Betriebsgesellschaft übergeht, dass aber (materielle und immaterielle) Wirtschaftsgüter (im Weiteren nur noch WG), die zu den wesentlichen Grundlagen des übergegangenen Betriebs gehören, bei dem Besitzunternehmen verbleiben und dem Betriebsunternehmen schuldrechtlich, z.B. miet- oder pachtweise oder auf dinglicher Grundlage, z.B. Nießbrauch, Erbbaurecht am unbebauten Grundstück, überlassen werden.

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist nicht definiert. Es fehlt auch eine abschließende gesetzliche Aufzählung der Kriterien, die sich im Laufe der Zeit entwickelt haben.

Als einer der Kernpunkte der Betriebsaufspaltung entzündeten sich deshalb an dem Bedeutungsinhalt des Begriffs Streitfälle, die zu einer unübersehbaren Fülle von Rechtsprechung geführt haben. Wesentliche Grundlagen können die WG sein, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen eine besondere wirtschaftliche Bedeutung für die Betriebsführung zukommt. Entscheidend ist die wirtschaftliche Bedeutung für das Betriebsunternehmen (funktionale Auslegung), der Umfang der stillen Reserven tritt demgegenüber in den Hintergrund. Der Überlassende braucht nicht Eigentümer der überlassenen WG zu sein; er kann auch ihm zur Nutzung überlassene WG an das Betriebsunternehmen verpachten. Auch eine mittelbare Nutzungsüberlassung über ein zwischengeschaltetes Rechtssubjekt reicht aus, soweit die Überlassung an das Betriebsunternehmen gesichert ist. Schließt der Übergang des Betriebs des Besitzunternehmens auf das Betriebsunternehmens die Verpachtung der Gesamtheit des Betriebsvermögens ein, be-

stehen keine Zweifel an der Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen; das Gleiche gilt i.d.R. auch, wenn von dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens nur das Anlagevermögen, insbesondere die Betriebsgrundstücke und die maschinellen Anlagen, an das Betriebsunternehmen verpachtet sind. Es kommt dabei nicht darauf an, dass die verpachteten WG die wesentliche Grundlage des Betriebs des Betriebsunternehmens bilden; zur Bejahung der sachlichen Verflechtung genügt es, dass es sich um eine (nur) wesentliche Grundlage handelt, wobei die Sicht des Betriebsunternehmens entscheidet.

Das Umlaufvermögen allein bildet keine wesentliche Betriebsgrundlage. Zusammen mit dem Geschäftswert und der Einrichtung können jedoch Waren bei bestimmten Betrieben, z.B. einem Ladengeschäft, zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehören. Wann die Voraussetzungen einer wesentlichen Betriebsgrundlage bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Überlassung von Grundstücken vorliegen, hängt von der wirtschaftlichen Bedeutung des Grundstücks für das Betriebsunternehmen ab. Die Rechtsprechung stellt auf die nicht nur geringe wirtschaftliche Bedeutung ab. Dieses Tatbestandserfordernis mangelt allerdings der objektiven Abgrenzungsmerkmale; deshalb hat sich hierzu eine Fülle von Rechtsprechung entwickelt. Allgemein ist jedoch maßgeblich, ob im Rahmen aller das Betriebsunternehmen kennzeichnenden Umstände (sog. Gesamtbildbetrachtung) eine funktional nicht nur untergeordnete Bedeutung zu erkennen ist.

### **Auflösung einer Betriebsaufspaltung**

Die Beendigung der Betriebsaufspaltung tritt durch eine gewollte oder ungewollte personelle oder sachliche Rückgängigmachung der Verflechtung, d.h. eine Entflechtung ein, z.B. durch

- Untergang der zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage,
- Beendigung des Miet- oder Pachtverhältnisses,
- Aufgabe- und Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des Betriebsunternehmens,
- Ausscheiden eines Gesellschafters,
- Veräußerung einer Beteiligung am Besitz- oder Betriebsunternehmen,
- Erbschaft,
- Zwangsvollstreckungsmaßnahmen,
- Volljährigkeit der Kinder,

- Beendigung von Stimmrechtsbindungsverträgen,
- vertragliche Neugestaltung von Einstimmigkeitsabreden.

Die Problematik im Zusammenhang mit der gewerblichen Prägung stellt sich erst dann, wenn es zu einer Beendigung der Betriebsaufspaltung kommt.

Grundsätzlich handelt es sich bei der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern steuerrechtlich zwar um eine Vermögensverwaltung die keine Gewerbetätigkeit darstellt. Bei einer Betriebsaufspaltung ist dies anders. Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, sind die vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter bei dem Besitzunternehmen nicht als Privat- sondern als Betriebsvermögen einzuordnen. Die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist damit als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren. Demnach sind sämtliche Einkünfte des ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzunternehmens, als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln (sogenannte Abfärbetheorie). Dies gilt auch dann, wenn die Betriebsaufspaltung unerkannt geblieben ist. Einen Verschonungsstatbestand kennt das Gesetz insoweit nicht.

#### *Abgang kleiner Einheiten und Versteuerung des Restvermögens*

Zunächst ist festzuhalten, dass der Abgang innerhalb des Betriebs- und Besitzunternehmens eine steuerfreie Einheits-Betriebsaufspaltung darstellen kann. Liegt kein solcher Fall vor, kommt es darauf an, ob der Abgang der sehr kleinen Einheit eine Beendigung der Betriebsaufspaltung herbeiführt und kein Ausnahmetatbestand erfüllt wird. Mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung sind grundsätzlich eine Betriebsaufgabe iSd § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG und damit die Gewinnrealisierung aller stillen Reserven des Besitzunternehmens verbunden. Zum notwendigen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft gehören insbesondere auch die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft, so dass es auch diesbezüglich zur Realisierung der stillen Reserven kommt. Der Aufgabegewinn unterliegt aber nicht der Gewerbesteuer. Diese Problemstellung wird in der Praxis dadurch gelöst, dass vor der Anteilsübertragung das Besitzunternehmen in eine gewerblich geprägte Gesellschaft eingebracht wird. Dabei ist zu beachten, dass durch den

Abgang der Einheit unerkannt eine neuerliche Betriebsaufspaltung begründet werden könnte, wenn die Einheit eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

#### **Vermeidung der Aufdeckung Stiller Reserven**

Wird eine Betriebsaufspaltung beendet ergibt sich für das Besitzunternehmen eine Betriebsaufgabe, weil das Betriebsvermögen in das Privatvermögen übergeht und es grundsätzlich zur Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven kommt. Die Folgen der Beendigung der Betriebsaufspaltung können vermieden werden, wenn das Besitzunternehmen selbst eine eigengewerbliche Tätigkeit ausübt. Die Ausstattung des Besitzunternehmens mit einer weiteren, originär gewerblichen Tätigkeit würde die Betriebsaufgabe vermeiden, wobei die Herausforderung darin liegt, eine geeignete gewerbliche Tätigkeit aus dem Betriebs- in das Besitzunternehmen auszulagern.

Die Umwandlung des Besitzunternehmens in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann dazu verwendet werden, eine drohende Auflösung von stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen zu vermeiden, falls der Gesellschafter sich zwar von seiner Beteiligung, nicht jedoch von dem von ihm gehaltenen Sonderbetriebsvermögen trennen möchte. Dabei kommt insbesondere die GmbH & Co. KG als „Zielgesellschaft“ in Betracht, wobei nicht notwendigerweise eine weitere GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin eingeschaltet werden muss. Diese Rolle kann die Betriebskapitalgesellschaft übernehmen.

Die mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung einhergehende Betriebsaufgabe kann - unabhängig von der Erscheinungsform der Betriebsaufgabe - auch dadurch vermieden werden, dass die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen gleichzeitig die sehr engen Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt (sogenanntes Betriebserhaltungsmodell).

Eine weitere Vermeidungsmöglichkeit stellt die Begründung einer sogenannten Einheits-Betriebsaufspaltung dar. Dabei ist das Besitzunternehmen (in Form einer Personengesellschaft) die Gesellschafterin des Betriebsunternehmens, das als Kapitalgesellschaft verfasst ist.

Eine weitere Vermeidungsstrategie ist es einer absehbaren ungewollten Beendigung durch eine gewollte (steuerneutrale) Beendigung zuvorzukommen. Im Fall einer einfachen Betriebsaufspaltung mit einem Betriebsunternehmen, kann das Besitzunternehmen in das Betriebsunternehmen eingebracht bzw. auf diese verschmolzen werden.

Zur Aufrechterhaltung einer Betriebsaufspaltung und Vermeidung steuerlicher Nachteile, kann eine vorweggenommene Erbfolge in eine Betriebsaufspaltung dienen. Dies kann unabhängig von dem Umfang der übergehenden Anteile, ohne Wegfall der personellen Verflechtung bei dem bisherigen Inhaber durch satzungsmäßige Einräumung von Sonderstimmrechten ermöglicht werden.

Als eine weitergehende Möglichkeit kann ein Nachfolger testamentarisch oder durch Erbvertrag als Alleinerbe eingesetzt werden und dieser zugleich mit Vermächtnissen zugunsten der übrigen Erben belastet werden. Diese Lösung ist effektiv und sicher, stellt aber aufgrund der mit ihr einhergehenden Enterbung eine hohe psychologische Hürde dar.

+ + +

#### caston.info

Beiträge zu Recht & Wirtschaft International finden Sie kostenfrei im Internet bei caston.info. Unsere Titelliste erhalten Sie auch per Mail.

#### IMPRESSUM

#### HERAUSGEBER

HERFURTH & PARTNER Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Luisenstr. 5, D-30159 Hannover  
Fon 0511-30756-0 Fax 0511-30756-10  
Mail [info@herfurth.de](mailto:info@herfurth.de), Web [www.herfurth.de](http://www.herfurth.de)  
Hannover · Göttingen · Brüssel  
Member of the ALLIURIS GROUP, Brussels

#### REDAKTION

Leitung: Ulrich Herfurth, Rechtsanwalt, zugelassen in Hannover und Brüssel (verantw.)

Mitarbeit: Angelika Herfurth, Rechtsanwältin, FA Familienrecht; Sibyll Hollunder-Reese, M.B.L. (HSG), Rechtsanwältin; Marc-André Delp, M.L.E., Rechtsanwalt; Martin Heitmüller, Rechtsanwalt, Maître en Droit (FR); Günter Stuff, Steuerberater; Xiaomei Zhang, Juristin (CN), Mag. iur. (D); Dennis Jussi, Rechtsanwalt; Sabine Reimann, Rechtsanwältin (D); Araceli Rojo Corral, Abogada (ES); Thomas Gabriel, Rechtsanwalt; JUDr. Yvona Rampáková, Juristin (CR); Dr. Jona Aravind Dohrmann, Rechtsanwalt; Prof. Dr. jur. Christiane Trüe LL.M. (East Anglia); Cord Meyer, Jurist und Bankkaufmann; Dr. jur. Reinhard Pohl, Rechtsanwalt (D); Elena Duwensee, Juristin (RU), Master of Law (RU).

#### KORRESPONDENTEN

u.a. Amsterdam, Athen, Barcelona, Brüssel, Budapest, Bukarest, Helsinki, Istanbul, Kiew, Kopenhagen, Lissabon, London, Luxemburg, Lyon, Mailand, Madrid, Moskau, Oslo, Paris, Prag, Sofia, Stockholm, Warschau, Wien, Salzburg, Zug, New York, Toronto, Mexico City, Sao Paulo, Buenos Aires, Dubai, Kairo, New Delhi, Bangkok, Singapur, Peking, Shanghai, Tokio, Sydney, Johannesburg

#### VERLAG

CASTON GmbH, Law & Business Information  
Luisenstr. 5, D-30159 Hannover,  
Fon 0511 - 30756-50 Fax 0511 - 30756-60  
Mail [info@caston.info](mailto:info@caston.info) Web [www.caston.info](http://www.caston.info)

Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen; die Haftung ist auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Wiedergabe, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung der Herausgeber.