

Steuerlehrgänge
DR BANNAS

in Kooperation mit

Fakultät für
Betriebswirtschaft



Skript

Modulgruppe 6

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

StB StR (Skripte des 2.-4. Semesters deren Inhalt sehr relevant für die Steuerberaterprüfung ist)

Master of Taxation 2018-2020

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 1 -

Kurs: 2018/2019

Allgemeines

Die Betriebsaufspaltung (BAS):

- Ist NICHT gesetzlich geregelt, wird aber umschrieben in § 50i I S. 4 EStG und in § 13 b IV Nr. 1 a) ErbStG. Gesamtdarstellung der Finanzverwaltung in OFD Frankfurt 10.05.2012.
- Ist richterliche Rechtsfortbildung und geht auf den RFH in den 1930ern zurück.
- „Aufhänger“ ist das (ungeschriebene) Tatbestandsmerkmal bei der Definition des Gewerbebetriebs i. S. v. § 15 II EStG: „mehr als bloße Vermögensverwaltung“.

Grundsätzliche Definition einer Betriebsaufspaltung siehe H 15.7 IV „Allgemeines“ EStH:

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, ständige Rechtsprechung.

Arten der Betriebsaufspaltung - Auswahl -

(siehe auch Skript Teil IV, S. 5 ff.)

Echte Betriebsaufspaltung

Ein bisher einheitliches Unternehmen wird in zwei rechtlich selbstständige Unternehmen (Besitz- und Betriebsunternehmen) aufgespalten, wobei das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft sein kann und das Betriebsunternehmen i. d. R. eine GmbH ist.

Unechte Betriebsaufspaltung

Besitz- und Betriebsunternehmen entstehen nicht durch die Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens, sondern wenn zu einer bestehenden/ neu gegründeten Betriebskapitalgesellschaft ein Besitzunternehmen hinzutritt.

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Sie liegt vor, wenn die Besitzpersonengesellschaft der Betriebspersonengesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage **entgeltlich** zur Nutzung überlässt und **nicht** die **Besitzpersonengesellschaft selbst**, sondern lediglich **deren Gesellschafter** oder einige davon an der Betriebspersonengesellschaft (sog. **Schwestergesellschaften**) beherrschend beteiligt sind.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 2 -

SIEHE ÜBUNGSFALL 1 (Kurzfälle)

Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

Betriebsaufspaltung beginnt ab dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen erstmals erfüllt sind. Voraussetzungen sind für jeden VZ zu prüfen. H 15.7 V „Beginn der sachlichen...“ EStH

Besitz- und Betriebsgesellschaft sind, obwohl sachlich und personell verflochten, grundsätzlich **zwei rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen**. Folge:

- Beide Unternehmen unterliegen der Gewerbesteuerpflicht.
- Beide ermitteln ihre Einkünfte unabhängig voneinander.
- Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierungspflicht. Aber ausnahmsweise Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung z. B. der Anspruch des Besitzunternehmens auf Wiederbeschaffung von Rohstoffen und Waren in der Bilanz des Besitzunternehmens in gleicher Höhe aktiviert werden, in der das Betriebsunternehmen seine entsprechende Verpflichtung passiviert hat.
Desgleichen wird gefordert, dass ein Ersatzbeschaffungsanspruch des Besitzunternehmens bilanziell korrespondiert mit der Substanzerhaltungsrückstellung des Betriebsunternehmens.
- Der dem Besitzunternehmen zustehende Anspruch auf künftige Gewinnausschüttungen gegen die Betriebsgesellschaft kann grundsätzlich nicht (mehr) zeitlich kongruent aktiviert werden.

Konsequenz bei MU-BAS

Liegt MU-BAS vor, so ist die überlassene wBGL bei dem Besitzunternehmen als BV zu erfassen und NICHT SBV bei der Betriebsunternehmung (siehe Erlass § 15/4 zu 1).

BEACHTTE: Überlässt dagegen eine Personengesellschaft die wesentliche Betriebsgrundlage der nutzenden Personen(betriebs)gesellschaft und ist selbst an der Betriebspersonengesellschaft (beherrschend) beteiligt (**doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften**), hat § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 VORRANG VOR Rechtsinstitut der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.
Folge: die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter sind **Sonderbetriebsvermögen der überlassenden Personengesellschaft bei der nutzenden Personengesellschaft**.

BEACHTTE: mitunternehmerische Betriebsaufspaltung gilt **nicht** für Fälle der Nutzungsüberlassung **an eine freiberuflich tätige Personengesellschaft**, also wenn die Betriebsgesellschaft keinen Gewerbebetrieb unterhält. Die Überlassung eines Praxisgrundstücks, das den Gesellschaftern einer Freiberufler-GbR in Miteigentum gehört, begründet daher keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, das Grundstück ist **Sonderbetriebsvermögen der Freiberufler-GbR**.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 4 -

Exkurs: (KEIN PROBLEM DER MITUNTERNEHMRISCHEN BAS):

Eine auf einer Betriebsaufspaltung beruhende Verpachtung von Wirtschaftsgütern an die Betriebs-GmbH ist aber dann als gewerblich zu beurteilen, wenn eine freiberufliche Sozietät (GbR) einer von den Gesellschaftern beherrschten GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen, z. B. ein Betriebsgebäude, überlässt. In diesem Fall, in dem das Betriebsunternehmen eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, entsteht eine Betriebsaufspaltung, deren Besitzunternehmer die GbR ist, die dadurch vollumfänglich gewerblich infiziert wird (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr.1 EStG).

Prüfungsreihenfolge bei einer Betriebsaufspaltung

1. Prüfung/Feststellung, DASS eine Betriebsaufspaltung vorliegt. In dem Zusammenhang aufzeigen der Rechtsfolgen – nämlich, dass gewerbliche Einkünfte i. S. v. §15 II EStG vorliegen – ggf. unter Hinweis auf H 15.7 IV „Allgemeines“ EStH und Subsidiaritätsklauseln (§21 III, 20 VIII EStG, diese können auch bei den „Einnahmen“ angeführt werden).
2. Da nun §15er-Einkünfte, feststellen, was alles zum BV gehört und insoweit Wertansätze bestimmen.
3. Dann laufenden Gewinn ermitteln (ggf. hier Subsidiaritätsklauseln „an den Mann bringen“).
4. Ggf. – falls Betriebsaufspaltung endet – anschließend Stellungnahme zu § 16er-Tatbeständen.
5. Sofern BAS beendet, anschließend Überschusseinkünfte prüfen.

SIEHE ÜBUNGSFALL 2

Einzelheiten - Sachliche Verflechtung

(siehe auch Skript Teil IV, S. 7 ff.)

Wesentliche BGL sind:

die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen. (Funktionaler Begriff) Z.B.:

- materielle Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke und Gebäude,
- aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. Patente und ungeschützte Erfindungen.
- Nicht erforderlich ist, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter "die" wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden; es genügt, dass es sich um "eine" wesentliche Betriebsgrundlage handelt (H 15.7 V „Wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH).
- Unerheblich, ob das überlassene Wirtschaftsgut auch für das Besitzunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage ist.

WG, die wesentliche Betriebsgrundlage sein können

Bebaute Grundstücke (H 15.7 „wBGL“ EStH)

sind wesentliche Betriebsgrundlagen, wenn das Betriebsunternehmen in seiner Betriebsführung auf das ihm zur Nutzung überlassene Grundstück angewiesen ist, weil z.B.

- die **Betriebsführung durch die Lage des Grundstücks bestimmt** wird, wie z. B. bei einem Hotel, einem Restaurant und einem Ladenlokal an einer Hauptverkehrsstraße,
- das **Grundstück auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten** ist, vor allem, wenn die aufstehenden Baulichkeiten für die Zwecke des Betriebsunternehmens hergerichtet oder gestaltet worden sind oder
- das Betriebsunternehmen aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne ein Grundstück dieser Art den Betrieb nicht fortführen könnte (sog. Auffangklausel).
- Auch "reine" Büro- und Verwaltungsgebäude sind eine wesentliche Betriebsgrundlage. Ob es sich um ein "Allerweltsgebäude" oder ein "einfaches Einfamilienhaus" handelt, spielt nach der neueren Rechtsprechung keine Rolle (mehr).

BEACHTEN: Ohne Bedeutung ist auch, ob ein ganzes Gebäude oder nur einzelne Büroräume (Gebäudeteile) vermietet werden. Unerheblich ist ferner, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichartiges Grundstück mieten oder kaufen kann und die Baulichkeiten auch von anderen branchengleichen oder -fremden Unternehmen genutzt werden.

bebaute Grundstücke sind KEINE wesentliche Betriebsgrundlage,

wenn es für den Betrieb nach seiner inneren Struktur qualitativ, z. B. ein Geräteschuppen, oder quantitativ keine oder nur geringe wirtschaftliche Bedeutung hat.

(Nutzt das Betriebsunternehmen mehrere Grundstücke in gleicher Weise, ist das vom Besitzunternehmen vermietete Grundstück nur wesentliche Betriebsgrundlage, wenn seine Größe im Verhältnis zur Gesamtfläche von einigem Gewicht ist, wobei die Unwesentlichkeit bei etwa 20 % anzusetzen ist, Literatur schlägt Grenze von 10% vor)

Siehe aber auch BFH vom 19.03.2009, H 15.7 V „wBGL-Filialbetriebe“ EStH.

Unbebaute Grundstücke

wesentliche BGL, wenn:

- sie von der Betriebsgesellschaft für ihre eigenen Bedürfnisse hergerichtet, z. B. als Lagerplatz
- oder im Funktionszusammenhang mit Gebäuden stehen, z. B. als Abstellflächen
- oder ansonsten betriebsnotwendig sind, z. B. wegen ihrer besonderen Lage oder weil sie eigens mit der Absicht erworben worden sind, dort auf den individuellen Betriebszweck der GmbH zugeschnittene Gebäude zu errichten.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 6 -

andere Wirtschaftsgüter

Auch **bewegliche WG** wie auch **immaterielle WG** können wesentliche Betriebsgrundlage sein, z.B.:

- Maschinen und Geschäftsausstattung einer Druckerei (BFH 27.03.1987),
- Maschinen eines Fabrikationsbetriebs (BFH 12.6.1996),
- Patente, Lizenzen, wenn die Umsätze in erheblichem Umfang auf deren Ausnutzung beruhen (25% der Umsätze, BFH vom 20.09.1973),
- freiberuflicher Mandantenstamm, der an die „beherrschte“ GmbH verpachtet wird, vgl. BFH v. 08.04.2011.

Überlassung

NUR NUTZUNGSÜBERLASSUNG, nicht auch Veräußerung, kann sachliche Verflechtung begründen.

GRUNDSÄTZLICH erfolgt eine ENTGELTLICHE Nutzungsüberlassung.

BEACHTET: Auch unentgeltliche Überlassung reicht (H 15.7 V „Leihe“ EStH).
Gewinnerzielungsabsicht liegt dann im Streben nach höheren Beteiligungserträgen,
wenn BetriebsU = KapGes!

ABER Kosten der Immobilie insoweit nur zu 60 % absetzbar, § 3c II S.1, S.6 EStG!

**ABER: Wenn jedoch BetriebsU = PERSONENGESELLSCHAFT:
KEINE GEWINNERZIELUNGSABSICHT bei unentgeltlicher
Nutzungsüberlassung,
ALSO KEINE MU-BAS! Siehe Erlass § 15/4.**

BEACHTET: Nicht erforderlich, dass das überlassene WG dem Besitzunternehmen gehört (H 15.7 V „Eigentum des Besitzunternehmers“ EStH).

Einzelheiten - Personelle Verflechtung

(siehe auch Skript Teil IV, S. 9 ff.)

Definition

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn

- eine oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe)
- sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrschen, dass sie in der Lage sind,
- in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 7 -

Grundfall - Einzelperson

Eine personelle Verflechtung liegt im GRUNDFALL vor, wenn

- **eine** Person
- die wBGL **alleine** zur Nutzung überlässt
- und im BetriebsU zumindest der Mehrheitsgesellschafter ist.

BEACHTE: BetriebsU muss dabei KapGes sein, sonst § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG.

Beteiligungs- und Beherrschungsidentität bei Personenmehrheiten

Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille tritt am klarsten bei **Beteiligungsidentität** hervor, also wenn an beiden Unternehmen dieselbe Personengruppe im prozentual jeweils gleichen Verhältnis beteiligt ist. **Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille wird insoweit (widerlegbar) vermutet**, die zustehenden Stimmrechte werden zusammengerechnet.

Beteiligungsidentität liegt nicht vor,

- wenn dieselben Personen **in unterschiedlicher Höhe** am Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft beteiligt sind oder
- wenn Gesellschafter nur am Besitz- oder nur am Betriebsunternehmen beteiligt – also nicht „Doppelgesellschafter“ sind (= **Nur-Besitz-/ Nur-Betriebs-Gesellschafter**).

Auch dann kann eine personelle Verflechtung vorliegen, wenn sog. **Beherrschungsidentität** besteht. **Die Stimmrechte der Doppelgesellschafter sind zusammenzurechnen (Personengruppentheorie), denn es wird widerlegbar vermutet, dass die Mitglieder der beherrschenden Personengruppe gleiche wirtschaftliche Interessen verfolgen.**

ABER: **KEINE Beherrschungsidentität, wenn die Beteiligungsverhältnisse extrem konträr sind, z. B. 5% zu 95%. Eine solche Konstellation lässt den Schluss auf gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen nicht mehr zu. (BFH vom 02.08.1972 bei 90/10 bzw. 10/90).**

SIEHE ÜBUNGSFALL 3

ABER: Ist ein Nur-Besitzgesellschafter vorhanden, ist die Frage der Beherrschung durch die Doppelgesellschafter genauer zu prüfen.

Für die Frage der Beherrschung ist zu überprüfen, ob die Person oder Personengruppe ihren Willen in Bezug auf die LAUFENDE VERWALTUNG des an die Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsguts durchsetzt. Dabei ist auf das (bestehende) Mietverhältnis abzustellen, Erlass § 15/10.

Gilt entsprechend bei Vereinbarung einer qualifizierten Mehrheit.

SIEHE ÜBUNGSFALL 4

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 8 -

In der Klausur bedeutet das:

Überprüfung des Sachverhaltes darauf, wie die Gesellschaft Beschlüsse trifft (ggf. den als Anlage beigefügten Gesellschaftsvertrag genau studieren). Sind keine konkreten Angaben zu finden, ist ggf. auf die gesetzlichen Regelungen abzustellen, die also grundsätzlich als bekannt vorausgesetzt werden!

Gesellschaftsrechtliche Regeln

			Beherrschung
GbR	§ 709 I BGB	Grds. Einstimmigkeit	Nein
OHG	§ 116 I HGB	Grds. Einzelgeschäftsführung bei gewöhnlichen Geschäften (§ 116 II HGB: Einstimmigkeit bei außergewöhnlichen Geschäften) <i>Andere Ansicht:</i> Das Vetorecht in § 115 I S. 1 HS 2 HGB bzgl. gewöhnlicher Geschäfte führe faktisch zur Einstimmigkeit, daher nach dieser Ansicht	Ja (Aber streitig, siehe „Andere Ansicht“) Nein
KG	§ 164 HGB	Grds. nur Komplementär zur GF befugt, insoweit Einzelgeschäftsführungsbefugnis; bei gew. Geschäften, keine Zustimmung des Kommanditisten erforderlich (Einstimmigkeit bei außergewöhnlichen Geschäften.)	Ja
Bruchteils- gemeinschaft	§ 745 I BGB	Grundsätzlich ordnungsgemäße Verwaltung durch Mehrheit NACH ANTEILEN ABER Bruchteilsgem. ist keine Personengesellschaft, DAHER „Überlagerung“ durch konkludent gegründete GbR nach jüngerer Rechtsprechung	„eigentlich“ JA dann Grundsätze der GbR damit wg. Einstimmigkeit: NEIN
Erbengemeinschaft	§ 2038 BGB	Verweisung auf Regeln zur Bruchteilsgemeinschaft Siehe aber „Überlagerung durch GbR“	Ja Siehe oben
GmbH	§ 47 I GmbHG	Einfache Mehrheit	Ja

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 9 -

BEACHTEN, dass diese Regelungen **vertraglich abdingbar** sind, also der Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen enthalten kann, die dann vorrangig sind. **Siehe auch folgende Rechtsprechung:**

BFH v. 01.07.2003:

Wird im Gesellschaftsvertrag einer GbR die Führung der Geschäfte einem Gesellschafter allein übertragen, so beherrscht dieser Gesellschafter die Gesellschaft auch dann, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag die Beschlüsse einstimmig zu fassen sind. Das gilt auch, wenn dieser Gesellschafter die Betriebsgesellschaft zusammen mit einem weiteren Gesellschafter beherrscht, soweit beide Gesellschafter als Personengruppe sowohl an der Besitz- als auch an der Betriebsgesellschaft eine Mehrheit besitzen.

- **BFH v. 30.11.2005:**

Beherrscht ein Besitzunternehmer die Betriebskapitalgesellschaft in der Weise, dass er zwar über die einfache Stimmrechtsmehrheit, nicht jedoch über die im Gesellschaftsvertrag vorgeschriebene qualifizierte Mehrheit verfügt, er aber als Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäfte des täglichen Lebens beherrscht und ihm die Geschäftsführungsbefugnis, vom Fall des Entzugs aus wichtigem Grund abgesehen, nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann, liegt personelle Verflechtung vor.

Stimmrechtsverbot/-ausschluss

Sie können vertraglich vereinbart sein (Gesellschaftsvertrag prüfen!!) oder sich aus Gesetz ergeben, z.B.: § 181 BGB, § 47 IV GmbHG.

Dabei unterliegen die mehrheitlich beteiligten Besitzgesellschafter, die zugleich - allein oder mehrheitlich - Betriebsgesellschafter sind, wegen bestehender Interessenkollision im Besitzunternehmen insoweit einem Stimmrechtsverbot, als es sich um die Vornahme von Rechtsgeschäften zwischen der Besitzgesellschaft mit der Betriebskapitalgesellschaft handelt. Die Annahme eines solchen Verbots hätte zur Folge, dass in diesen Angelegenheiten allein der oder die "Nur-Besitzgesellschafter" handelte(n).

Das Steuerrecht stellt auf die tatsächliche Handhabung des Stimmrechtsausschlusses ab. Danach beherrschen die Doppelgesellschafter regelmäßig das Besitzunternehmen, wenn ein Stimmrechtsverbot dieser Gesellschafter tatsächlich nicht praktiziert wird. (H 15.7 VI „Stimmrechtsausschluss“ EStH).

gemeinsame Interessen bei Ehegatten

(siehe auch H 15.7 VII EStH und Erlass § 15/3 zu 1)

- Soweit Ehegatten sowohl an den zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern als auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, können diese wie einander fremde Dritte eine **geschlossene Personengruppe** bilden, die jeweils mehrheitlich beide Unternehmen beherrschen (also die oben erwähnte Vermutungsregel greift auch dann ein).
- Hingegen ist eine **automatische Zusammenrechnung** der Anteile von Ehegatten **unzulässig**, wenn beide nur an den zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern oder nur an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind. Eine Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten kommt nur dann in Betracht, wenn **zusätzlich** zur ehelichen Lebensgemeinschaft **Beweisanzeichen** für eine enge **Zweck- und Wirtschaftsgemeinschaft** und daraus folgend für eine gleichgerichtete wirtschaftliche Interessenlage der Ehegatten sprechen, z.B. unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht, *(siehe Erlass § 15/3)*.
- Sofern ein Ehegatte nur an der Besitzgesellschaft und der andere Ehegatte nur am Betriebsunternehmen beteiligt ist (**Wiesbadener Modell**), ist auch bei Vorliegen von Beweisanzeichen für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten nicht von einer Betriebsaufspaltung auszugehen, weil keine Beherrschung der ehegattenverschiedenen Gesellschaften aufgrund von Anteilsbesitz vorliegt.

gemeinsame Interessen bei Eltern und Kindern

siehe auch R 15.7 VIII EStR

Nach den **Grundsätzen der Personengruppentheorie** erfolgt Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und (minderjährigen) Kinder, wenn Beteiligung in beiden Unternehmen. Auf Fragen der Vermögenssorge kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (Vermutungsregel).

Eine lediglich auf den Familienverhältnissen beruhende Zusammenrechnung scheidet dagegen aus.

Im Übrigen Zurechnung der Anteile **minderjähriger Kinder** nur bei Vorliegen von **Beweisanzeichen**. Ein solches Beweisanzeichen sieht die Finanzverwaltung in der **elterlichen Vermögenssorge**. (Einzelheiten siehe R 15.7 VIII EStR)

BEACHTEN: Mit **Volljährigkeit** endet Vermögenssorge der Eltern, also Wegfall der hieraus abgeleiteten gleichgerichteten Interessen von Eltern und Kind.

Entfällt dadurch personelle Verflechtung, kommt es zu einer **Betriebsaufgabe**, es sei denn, Gewerblichkeit des Besitzunternehmens kann noch aus einem anderen Grund hergeleitet werden.

Soweit die personelle Verflechtung entfällt, gewährt H 15.7 VIII „Wegfall...“ EStH unter Verweis auf R 16 Abs. 2 S. 3 EStR aus **Billigkeitsgründen** auf Antrag ein Wahlrecht zur Fortsetzung der gewerblichen Vermietung im Rahmen einer **Betriebsverpachtung**. Dabei sind die (engen) Voraussetzungen der Betriebsverpachtung ohne Bedeutung.

SIEHE ÜBUNGSFALL 5

Stimmrechtsbindungsverträge und Stimmrechtsvollmachten

Die Instrumente Stimmrechtsbindungsvertrag oder **unwiderrufliche** Stimmrechtsvollmacht können zur Schaffung oder Verhinderung personeller Verflechtung eingesetzt werden. Unter Stimmbindung ist die rechtsgeschäftliche Bindung der Stimmrechtsmacht zu verstehen, wobei die „gebundenen“ Stimmen demjenigen zugerechnet werden, der weisungsbefugt ist.

Faktische Beherrschung

Auch ohne bzw. ohne ausreichende gesellschaftsrechtliche Beteiligung an dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen kann eine Beherrschungsidentität aufgrund tatsächlicher Beherrschung gegeben sein, z. B. wenn der gesellschaftsrechtlich Beteiligte nach den Umständen des Einzelfalls darauf angewiesen ist, sich dem Willen eines anderen so unterzuordnen, dass er keinen eigenen geschäftlichen Willen entfalten kann.

Widerlegbarkeit der Vermutung

Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille wird verneint, wenn innerhalb der herrschenden Personengruppe tatsächlich Interessengegensätze auftreten.

Zur Widerlegung der Vermutung ist Nachweis ständiger Interessenkollisionen erforderlich, die man anhand konkreter Rechtsstreitigkeiten dokumentieren können muss (BFH vom 24.02.2000). Bloße Meinungsverschiedenheiten reichen nicht aus.

Besteuerung des Besitz- und Betriebsunternehmens

Betriebsvermögen des Besitzunternehmens

Wenn Einzelunternehmen

Zum notwendigen BV gehören:

- die dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassene wesentliche BGL, ABER auch alle übrigen Wirtschaftsgüter, die zwar keine wesentliche BGL sind, aber in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der wesentlichen BGL stehen, also alle Wirtschaftsgüter, die ihre Grundlage im einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen innerhalb des Besitz- und Betriebsunternehmens haben. (z.B. eine Lizenz, die 19% der Umsätze der BetriebsU ausmacht, BFH vom 23.9.1998).
- die Anteile an der Betriebs-GmbH

BEACHTEN: Auch die Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die Betriebskapitalgesellschaft ermöglicht, gehören zwingend zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmers. Ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen gehören die - unmittelbar oder mittelbar gehaltenen - Anteile des Besitzeinzelunternehmers und beherrschenden Gesellschafters der Betriebskapitalgesellschaft an einer anderen

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 12 -

Kapitalgesellschaft, sofern diese intensive und dauerhafte Geschäftsbeziehungen zur Betriebskapitalgesellschaft unterhält (H 15.7 IV „notwendiges BV“ EStH).

- Forderungen aus Darlehen, die das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen gewährt hat.

SIEHE ÜBUNGSFALL 6

Wenn Gesellschaft/Gemeinschaft beachte auch

- Liegt eine Personengesellschaft vor, gehören i. d. R. die WG „der Gesellschaft“ zum Gesamthandsvermögen. Wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 sind WG auch dann notwendiges BV, wenn diese nicht der Betriebsgesellschaft, sondern Dritten zur Nutzung überlassen werden.
- Bruchteilsgemeinschaft ist keine Personengesellschaft. Es ist zu unterstellen, dass zumindest konkludent eine GbR gegründet wurde. Dann liegt eine GbR ohne Gesamthandsvermögen vor. Die wBGL ist anteilig SBV bei den Gemeinschaftern/Gesellschaftern.

Siehe dazu auch H 15.7 IV „MU-BAS“ + „Umfassend....“ EStH

SIEHE ÜBUNGSFALL 7

Wertansatz

War WG bisher PV (bei einer „unechten BAS“), dann Einlagebewertung gem. § 6 I Nr. 5 EStG. Beachte dabei ggf. Begrenzung auf höchstens Anschaffungskosten (gilt für die einzulegenden Anteile an der Betriebsgesellschaft immer, da ja Anteil $\geq 1\%$ vorliegen müssen), beachte ferner hinsichtlich AfA:

- § 7 I S. 5 EStG (AfA-BMG nach Einlage)
- AfA-Satz (ggf. 3%).

Bei einer „echten BAS“ werden dagegen häufig WG auf das Betriebsunternehmen übertragen. Dabei sind grundsätzlich die stillen Reserven aufzudecken.

Dies gilt auch bei Übertragung gegen GmbH-Anteile (= Tausch, § 6 VI S. 1 EStG), Buchwertansatz über § 20 I UmwStG scheitert, da nicht sämtliche wBGL auf Betriebsunternehmen übergehen.

Auch Aufdeckung stiller Reserven bei verdeckter Einlage gem. § 6 VI S.2, es sei denn Einlage innerhalb von 3 Jahren seit Anschaffung, § 6 VI S. 3 EStG.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 13 -

Betriebseinnahmen und –ausgaben des Besitzunternehmens

Dazu zählen:

- die **Pachtzinsen**, die vom Betriebsunternehmen für die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen gezahlt werden.

P Behandlung von unüblichen Miet-/Pachtzinsen gegenüber Betriebs-GmbH

Ist Pacht ZU NIEDRIG

liegt keine verdeckte Einlage vor! (R 8.9 I KStR)

Aufteilung in teilweise entgeltliche und teilweise unentgeltliche Nutzungsüberlassung.

Soweit **entgeltliche** Nutzungsüberlassung vorliegt, sind die BA uneingeschränkt abziehbar.

Soweit die Nutzungsüberlassung **unentgeltlich** erfolgt, sind darauf entfallende Aufwendungen nach § 3c II S. 1, S. 6 EStG nur zu 60% abziehbar,

AUSNAHME bei Beteiligung bis 25% für sog.:

Substanzbezogene Aufwendungen, vgl. Erlass §3c/1 Rz. 8.

SIEHE ÜBUNGSFALL 8

Ist Pacht ZU HOCH

VGA i. H. v. des unangemessenen Anteils

Bei NACHTRÄGLICHEM VERZICHT AUF PACHT ist zu unterscheiden:

- werthaltiger Teil führt zu verdeckter Einlage, also Erhöhung des § 27 KStG Einlagekontos und nachträgliche AK auf die Anteile am Betriebsunternehmen.
 - wertloser Teil führt bei Betriebsgesellschaft zu a.o. Ertrag, bei Besitzunternehmen zu a.o. Aufwand.
- Gewinnausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft an das Besitzunternehmen (bzw. an deren Gesellschafter). Sie unterliegen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 d) i. V. m. S. 2 EStG).

BEACHTEN: Dies gilt auch für Ansprüche, soweit sie Zeiträume vor Begründung der Betriebsaufspaltung betreffen und der Gewinnverteilungsbeschluss erst nach Begründung der Betriebsaufspaltung gefasst wurde, (H 15.7 IV „Gewinnausschüttungen“ EStH).

- Erträge aus Darlehen oder aus anderen WG, die zum BV gehören

KEINE Betriebseinnahme ist das Geschäftsführergehalt

Gehört – soweit angemessen – zu Einkünften gem. § 19 EStG. Wenn aber „Gehalt“ als VGA zu qualifizieren ist, gehört dieser Teil zu den gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens (dann insoweit Teileinkünfteverfahren).

Beendigung der Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung endet, wenn die sachliche oder personelle Verflechtung entfällt.

Endet eine Betriebsaufspaltung, führt dies grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 S.1 EStG), verbunden mit der Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven.

Liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung nicht mehr vor, hat das Besitzunternehmen keinen Gewerbebetrieb mehr; es bezieht fortan Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Gründe für Beendigung der Betriebsaufspaltung können sein z. B.:

Wegfall der personellen Verflechtung durch Erbfall oder

- Übertragung nur der Anteile an der Betriebs-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Betriebs-GmbH, da gem. § 81 InsO der Insolvenzverwalter die alleinige Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis erlangt.

Wegfall der sachlichen Verflechtung durch Beendigung des Nutzungsverhältnisses oder

- Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage an Dritte oder Betriebsunternehmen.
- Kündigung des Mietvertrages.

Betriebsverpachtung im Ganzen

Wegfall der sachlichen oder personellen Verflechtung führt beim Besitzunternehmen nicht zu einer Betriebsaufgabe, **wenn auch die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegen.**

In einem solchen Fall lebt das dem Betriebsverpächter zustehende **Wahlrecht**, die Verpachtung seines Betriebs entweder als Betriebsaufgabe oder lediglich als Betriebsunterbrechung zu behandeln gem. § 16 IIIb S. 1 Nr. 1 EStG, nach Beendigung der Betriebsaufspaltung wieder auf, H 16 II „Beendigung...“ EStH.

Gewerblichkeit wegen § 15 III EStG

Zu einer Betriebsaufgabe kommt es auch dann nicht, wenn das Besitzunternehmen aus anderen Gründen nicht nur geringfügig eigengewerblich tätig ist oder gewerbliche Einkünfte bezieht gem. § 15 III Nr. 1 EStG nicht nur geringfügig oder gewerblich geprägt ist gem. § 15 III Nr. 2 EStG

Auswirkungen auf andere Steuergebiete

Gewerbsteuer (ausgewählte Punkte)

Da Besitz- und Betriebsunternehmen zwei selbstständige Unternehmen i. S. v. § 2 I S. 1 GewStG darstellen, unterliegen beide der Gewerbsteuer.

Für das Besitzunternehmen gilt das auch dann, wenn zwar einerseits die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegen (dann eigentlich als „ruhender Gewerbebetrieb“ keine GewSt-Pflicht, R 2.2 GewStR), diese aber durch eine Betriebsaufspaltung überlagert werden, H 2.2 „Verpachtung eines....“ GewStH.

Hinzurechnung

Auf Grund der Selbstständigkeit beider Unternehmen sind Verträge zwischen beiden zu beachten.

Hinzurechnung bei Betriebsunternehmen:

Gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG erfolgt Hinzurechnung bei Mieten und Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter mit **20 %** und bei unbeweglichen mit **50 %** bzw. bei Lizenzen mit **25%**.

Kürzungen

Das Besitzunternehmen kann sich nicht auf die erweiterte GewSt-Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG berufen, auch wenn es allein eigenen Grundbesitz verwaltet, da nach Auffassung der Rspr. und Fin.Verw. das Besitzunternehmen eine gewerbliche Tätigkeit entfalte, siehe R 9.2 II S. 4 GewStR i. V. m. H 9.2 II „Betriebsaufspaltung“ GewStH.

Beachte Schachtelprivileg, zu Beginn EZ mindestens 15% § 9 Nr. 2a GewStG.

Umsatzsteuer

Möglicherweise liegt zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft gem. § 2 II Nr. 2 UStG vor, so dass Umsätze zwischen beiden Unternehmen nicht steuerbare Innenumsätze darstellen. (A 2.8 VIb UStAE).

Übungsfälle

Fall 1 (Kurzfälle):

Es wird ein Bürogrundstück vermietet vonan.....:

1. von A an die Z-GmbH (A hält 10%, Z hält 90%*)
2. von A an die Z-GmbH (A hält 90%, Z hält 10%*)
3. von A an die B-KG (A ist mit 90% oder mit 1 % beteiligt*)
4. von der A+B-GbR an die A-B-KG (A und B sind in beiden Gesellschaften mit je 50% beteiligt*)
5. von der A+B-GbR an die A-Z-KG (A ist in beiden Gesellschaften mit je 80% beteiligt*)
6. von der A+B-Einzelhandels-GbR an die A-Z-Großhandels-KG (die GbR ist an der KG mit 20% beteiligt*)

*es gilt das (einfache) Mehrheitsprinzip in allen Gesellschaften.

Sachliche Verflechtung ist zu unterstellen.

Liegt personelle Verflechtung vor?

Fall 2 (Systemfall):

X hat im PV ein Bürogrundstück.

(Anschaffung am 01.01.01 für AK 1.200.000 €, davon GruBo 300.000 €, Baujahr 1990).

X vermietet seit dem Erwerb an die Z-GmbH (übliche Miete, „normale“ lf. Kosten).

Anfang 03 erwirbt X von Z 100% Anteile an der Z-GmbH für 200.000 €.

Teilwerte in 03: Anteile 200.000 €, GruBo 400.000 €, Gebäude 950.000 €.

Im November wird eine Vorabausschüttung beschlossen. Der Überweisungsbetrag an X beträgt 30.000 € (nach Einbehalt von KapESt, Soli wird aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt), der ihm Mitte Januar 04 gutgeschrieben wird.

Den Kauf der Z-GmbH Anteile hat X vollständig fremdfinanziert. Darlehenszinsen 10.000 € pro Jahr.

Einkünfte des X?

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 17 -

Fall 3 (Kurzfälle):

Es wird ein Bürogrundstück vermietet:

	von	.....	an
1.	A		A-GmbH (A=100%)
2.	A+B-GbR (A= 90%, B= 10%)		A-GmbH (A=90%, B=10%)
3.	A+B-GbR (A= 50%, B= 50%)		A-GmbH (A=60%, B=40%)
4.	A+B-GbR (A= 70%, B= 30%)		A-GmbH (A=30%, B=70%)
5.	A+B-GbR (A= 5%, B= 95%)		A-GmbH (A=95%, B=5%)

In den Gesellschaften gilt einfaches Mehrheitsprinzip.

Liegt eine BAS vor? (achliche Verflechtung wird unterstellt)

Fall 4 (Kurzfälle):

Es wird ein Bürogrundstück vermietet:

	von	.....	an
1.	A+B-GbR (A= 50%, B= 50%)		A-GmbH (A=30%, B=30%, C=40%)
2.	A+B+C-GbR (A= 40%, B= 40%, C=20%)		A-GmbH (A=50%, B=50%)

Liegt eine BAS vor (sachliche Verflechtung wird unterstellt)?

Variante 1:

In den Gesellschaften gilt einfaches Mehrheitsprinzip.

Variante 2:

In den Gesellschaftsverträgen ist nichts Besonderes geregelt worden.

Variante 3 (nur zu Fall 2):

Wie Fall 2, aber A, B und C haben A zum Allein-GF der GbR bestellt.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 18 -

Fall 5 (Kurzfälle):

M und W sind verheiratet. K ist ihr Kind. M und W haben gemeinsam die Vermögenssorge für K. Ergänzungspfleger hat regelkonform mitgewirkt, Genehmigungen vom Familiengericht liegen vor. Es wird ein Bürogrundstück vermietet:

	von	.....	an
1.	M		MWC-GmbH (M=30%, W=30%, C=40%)
2.	M+W-GbR (M= 50%, W= 50%)		MWC-GmbH (M=20%, W=20%, K=15%, C=45%)
3.	M		MK-GmbH (M=50%, K=50%)

Liegt eine BAS vor (sachliche Verflechtung wird unterstellt)?

Fall 6 (Systemfall):

X hat im PV ein Bürogrundstück (Anschaffung am 01.01.01 für AK 1.200.000 €, davon 300.000 € für GruBo, Baujahr 1990).

X vermietet seitdem an die Z-GmbH (übliche Miete, „normale“ lf. Kosten).

Anfang 06 erwirbt X von Z die 100% Anteile an der Z-GmbH für 200.000 €.

Teilwerte in 06: Anteile 200.000 €, GruBo 400.000 €, Gebäude 990.000 €.

X ist ferner an der Y-GmbH mit 20% (AK 50.000 €, TW in 06 60.000 €) beteiligt, die eine der wichtigsten Zulieferfirmen für die Z-GmbH ist.

Im Nov. 06 beschließt die Y-GmbH eine Vorabausschüttung. Überweisungsbetrag an X ist 30.000 € (ohne Soli). Überweisung Anfang Januar 07.

Kauf der Z-GmbH Anteile hat X fremdfinanziert. Darlehenszinsen 10.000 € pro Jahr.

Einkünfte des X?

Fall 7 (Systemfall):

Mama besitzt 3 Immobilien, die sie vermietet.

Immobilie 1 an X,

Immobilie 2 an Y,

Immobilie 3 an die A+B-GmbH (A und B = Töchter von Mama, beide 30 Jahre alt, Anteile jeweils 50%).

Mama stirbt Anfang Mai und vererbt an ihre Kinder A und B zu je ½. Mietverhältnisse bleiben bestehen.

Einkünfte von Mama, A und B?

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 19 -

Fall 8 (der Examensfall):

A und B vermieten ihr Bürogrundstück (Baujahr 1980), das sie Anfang des Jahres 01 von V für 1.000.000 € erworben haben (Anteil GruBo davon 400.000 €), an die Firma Müller zu einer ortsüblichen Miete.

Seit dem 01.07.01 des Jahres vermieten A und B an ihre GmbH. A hält 75% Anteile, B hält 25%, Nennkapital= AK = 100.000 €, also für A = 75.000 € AK, für B = 25.000 € AK. Die GmbH hat dort ihren Sitz und betreibt im Gebäude den Verkauf von HiFi-Geräten.

Miete pro Monat ab dem 01.07.01	8.000 €
(ortsüblich wären 10.000 € pro Monat)	
laufende Kosten pro Monat	2.000 €
Reparaturen im Oktober 01	6.000 €
Der GruBo hat Anfang Juli 01 einen Teilwert i. H. v.	450.000 €
das Gebäude i. H. v.	600.000 €
Die GmbH hat Anfang Juli 01 einen Teilwert von	200.000 €

Einkünfte aus der Vermietung ab Juli 01?

Lösungshinweise:

Fall 1 (Kurzfälle) - Lösungsvorschlag:

Es wird ein Bürogrundstück vermietet vonan.....:

*es gilt das (einfache) Mehrheitsprinzip in allen Gesellschaften

1. von A an die Z-GmbH (A hält 10%, Z hält 90%*)
Pers. Verflechtung liegt nicht vor. A erzielt Einkünfte aus VuV § 21 I S. 1 Nr. 1 EStG.
2. von A an die Z-GmbH (A hält 90%, Z hält 10%*)
Pers. Verflechtung liegt vor. A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb wg. BAS § 15 I S. 1 Nr. 1 EStG.
3. von A an die B-KG (A ist mit 90% oder 1% beteiligt*)
VORSICHT! Es scheint personelle Verflechtung (oder keine) vorzuliegen, worauf es aber nicht ankommt. Hier liegt nämlich ein Fall von § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG vor. A ist Mitunternehmer der KG, das vermietete Grundstück ist SBV des A bei der KG. Die Mieten sind SBE, Kosten sind SBA (§ 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG).
4. von der A+B-GbR an die B-KG (A + B sind mit je 50% beteiligt*)
Hier liegt einerseits ein Fall von § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG vor. A ist Mitunternehmer der KG, das vermietete Grundstück WÄRE DANN SBV des A bei der KG. Die Mieten WÄREN DANN SBE, Kosten WÄREN DANN SBA (§ 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG).

ABER es liegt auch eine MU-BAS vor, da personelle Verflechtung nach der Personengruppentheorie, neben der sachlichen Verflechtung, auch gegeben ist.

Da nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung (vgl. Erlass § 15/4) dann das Rechtsinstitut der MU-BAS Vorrang hat, ist die GbR ein eigenständiger Gewerbebetrieb (Besitzunternehmen). Das Grundstück ist BV bei der GbR, die Mieten und Kosten sind BE/BA bei der GbR.

5. von der A+B-GbR an die A+Z-KG (A ist in beiden Gesellschaften sind mit je 80% beteiligt*)
Hier liegt einerseits ein Fall von § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG vor. A ist Mitunternehmer bei der KG, B ist dagegen kein KG-Gesellschafter. Soweit das vermietete Grundstück zu 80% dem A zuzurechnen ist, WÄRE es DANN SBV des A bei der KG. Die Mieten WÄREN DANN insoweit SBE, Kosten WÄREN DANN insoweit SBA (§ 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG).
Soweit das vermietete Grundstück zu 20% dem B zuzurechnen ist, WÄRE es PV des B; er WÜRDE mit der Vermietung insoweit Einkünfte gem. § 21 I S. 1 Nr. 1 EStG erzielen.

ABER es liegt auch eine MU-BAS vor, da in Bezug auf A personelle Verflechtung (neben der sachlichen Verflechtung) gegeben ist.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 21 -

Da nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung (vgl. Erlass § 15/4) dann das Rechtsinstitut der MU-BAS Vorrang hat, ist die GbR ein eigenständiger Gewerbebetrieb (Besitzunternehmen). Obwohl Nur-Besitzgesellschafter B nicht an der KG beteiligt ist, erzielt auch er gewerbliche Einkünfte, Erlass § 15/4 Tz. 2.

Das Grundstück ist BV bei der GbR, die Mieten und Kosten sind BE/BA bei der GbR.

6. von der A+B-GbR an die B-KG (die GbR ist an der KG mit 20% beteiligt*)

Hier liegt nur ein Fall von § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG vor. Die GbR ist Mitunternehmerin der KG, das vermietete Grundstück IST SBV der GbR bei der KG. Die Mieten SIND SBE, Kosten SIND SBA (§ 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG) der GbR bei der KG.

ES liegt KEINE MU-BAS vor, da es sich hier nicht um Schwesterpersonengesellschaften handelt, sondern um eine doppelstöckige Personengesellschaft, weil die A+B-GbR selbst an der B-KG beteiligt ist Erlass § 15/4 Tz. 1 2. Absatz.

Fall 2 (Systemfall) - Lösungsvorschlag:

X erzielt mit der **Vermietung des Bürogebäudes** seit Anfang 03 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Vermietung wird in diesem Fall nicht mehr als Vermögensverwaltung, sondern als gewerbliche Tätigkeit gem. § 15 II EStG angesehen, da die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen. Insoweit sind die Einkünfte aus VuV subsidiär, § 21 III EStG.

Da X Alleineigentümer des Bürogrundstücks ist und als Alleingesellschafter die GmbH beherrscht, kann er sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben; es liegt somit personelle Verflechtung zwischen X und der GmbH vor.

Es ist ebenfalls eine sachliche Verflechtung gegeben, da das vermietete Grundstück die wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH darstellt. Es handelt sich zumindest um eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gewinn. Die Gewinnermittlung ist gem. § 5 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Da das vermietete Bürogrundstück die sachliche Verflechtung begründet, ist es als notwendiges BV einzulegen § 4 Abs. 1 S. 8 EStG und dabei nach § 6 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 6 EStG zu bewerten. Die Einlage des Grund und Bodens erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den AK/HK, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 a) EStG, da vorliegend die Anschaffung in 01 innerhalb von drei Jahren vor Einlage in 03 stattgefunden hat.

Einlage GruBo mit AK, da niedriger als der TW von 400.000 €

300.000 €

Die Einlage des Gebäudes als abnutzbares WG erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den AK/HK abzüglich AfA für den Zeitraum von Anschaffung bis Einlage, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 a) i. V. m. Satz 2 EStG, da vorliegend die Anschaffung in 01 innerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage in 03 stattgefunden hat.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 22 -

Bisher gehörte das Bürogebäude zum Privatvermögen von X, wo er im Rahmen von VuV AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a) EStG geltend machen konnte für die Zeit von Anfang 01 bis Ende 02.

$2\% \text{ von } 900.000 \text{ €} = 18.000 \text{ €} \times 2 \text{ Jahre} = 36.000 \text{ €}.$

$900.000 \text{ €} \text{ ./. } 36.000 \text{ €} = 864.000 \text{ €}$ fortgeführte AK.

Da diese niedriger als der Teilwert von 950.000 € im Einlagezeitpunkt sind, ist mit den fortgeführten AK einzulegen.

864.000 €

Der Betrag stellt auch die AfA – Bemessungsgrundlage dar, § 7 Abs. 4 Satz 1 HS 2 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Ebenso werden die GmbH-Anteile notwendiges BV, da auch sie die Betriebsaufspaltung begründen. Die Einlage der GmbH-Anteile erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten, da es sich um eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG handelt, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 b) EStG.

Einlage GmbH-Anteile mit AK (hier auch der Teilwert)

200.000 €

Das Darlehen wurde zur Finanzierung der Anteile aufgenommen. Da diese nunmehr BV sind, stellt das Darlehen eine Betriebsschuld dar, H 4.2 XV „Betriebsschuld“ EStH. Es ist mit dem Teilwert, hier Nennwert einzulegen i. H. v.

xxxxxx.

§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG. Eine Abzinsung unterbleibt, da verzinsliche Verbindlichkeit; § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG.

Als Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben sind zu erfassen:

Miete x 12 Monate = BE

xxxxx €

laufende Aufwendungen = BA, § 4 IV EStG

./. yyyyy €

AfA für 03 somit

$864.000 \text{ €} \times 3\% \text{ § 7 IV S. 1 Nr. 1 EStG}$, da jetzt BV, keine Wohnzwecke, Antrag nach 31.3.1985.

./. 25.920 €

Die Vorabausschüttung stellt ebenfalls BE des Besitzunternehmens dar, da die Anteile zum BV gehören. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind subsidiär. Dabei ist das TEV zu beachten, § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 8 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1d) i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG.

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Gutschrift auf dem Konto ist unmaßgeblich, da mangels Überschusseinnahme nicht das Zuflussprinzip des § 11 I S. 1 EStG, sondern die periodengerechte Abgrenzung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB gilt. Der Anspruch auf Auszahlung (Forderung) ist im Zeitpunkt der Entstehung gewinnerhöhend zu erfassen. Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses!

Die insoweit von der GmbH einbehaltene KapEST (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 1; § 43 Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) mindert die Einnahmen nicht § 12 Nr. 3 EStG, ist aber bei der Veranlagung auf die festzusetzende ESt gem. § 36 II Nr. 2 EStG anzurechnen. Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, § 43 V S. 2 EStG.

Hier sind also als BE 40.000 € zu erfassen.

+ 40.000 €

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 23 -

Gem. § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG sind davon 40% steuerfrei und daher außerbilanziell abzuziehen. ./ 16.000 €

Die Darlehenszinsen stellen BA dar ./ 10.000 €

Sie stehen mit den GmbH-Anteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang. Der Aufwand ist zu 40% nicht berücksichtigungsfähig, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG.

Außerbilanzielle Korrektur + 4.000 €

Gewinn aus Besitzunternehmen

ZZZZZZZ €

Fall 3 (Kurzfälle) - Lösungsvorschlag:

Es wird ein Bürogrundstück vermietet:

	von	.....	an
1.	A		A-GmbH (A=100%)
Es liegt personelle V. vor. BAS liegt vor.			
2.	A+B-GbR (A= 90%, B= 10%)		A-GmbH (A=90%, B=10%)
Es liegt personelle V. vor (Beteiligungsidendität). Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage wird vermutet. BAS liegt vor.			

3.	A+B-GbR (A= 50%, B= 50%)		A-GmbH (A=60%, B=40%)
Es liegt personelle V. vor. (Beherrschungsidendität). Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage wird vermutet. BAS liegt vor.			
4.	A+B-GbR (A= 70%, B= 30%)		A-GmbH (A=30%, B=70%)
Es liegt personelle V. vor (Beherrschungsidendität). Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage wird vermutet. BAS liegt vor.			
5.	A+B-GbR (A= 5%, B= 95%)		A-GmbH (A=95%, B=5%)
Es liegt KEINE personelle V. vor. Angesichts der extrem konträren Beteiligungsverhältnisse wird eine gleichgerichtete Interessenlage nicht vermutet (BFH vom 02.08.1972 bei 90/10 bzw. 10/90). KEINE BAS			

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 24 -

Fall 4 (Kurzfälle) - Lösungsvorschlag:

Variante 1: In den Gesellschaften gilt einfaches Mehrheitsprinzip.

	von	.....	an
1.	A+B-GbR (A= 50%, B= 50%)		A-GmbH (A=30%, B=30%, C=40%)
<p>Es liegt personelle V. vor. (Beherrschungsidendität)</p> <p>Da laut Sachverhalt das Mehrheitprinzip gilt, können A und B in beiden Gesellschaften einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. (Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage wird vermutet).</p> <p>BAS liegt vor.</p>			
2.	A+B-GbR (A= 40%, B= 40%, C=20%)		A-GmbH (A=50%, B=50%)
<p>Es liegt personelle V. vor. (Beherrschungsidendität)</p> <p>Da laut Sachverhalt das Mehrheitsprinzip gilt, können A und B in beiden Gesellschaften einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. (Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage wird vermutet).</p> <p>BAS liegt vor.</p> <p>C als Nur-Besitzgesellschafter erzielt auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vgl. H 15.7 IV „Nur-Besitz-Gesellschafter“ EStH.</p>			

Variante 2: In den Gesellschaftsverträgen ist nichts Besonderes geregelt worden.

	von	.....	an
1.	A+B-GbR (A= 50%, B= 50%)		A-GmbH (A=30%, B=30%, C=40%)
<p>Es liegt personelle V. vor. (Beherrschungsidendität)</p> <p>Da laut Sachverhalt die gesetzliche Grundregel, also das Einstimmigkeitsprinzip bei der GbR (vgl. § 709 BGB) und das Mehrheitsprinzip § 47 I GmbHG bei der A-GmbH gilt, können A und B in beiden Gesellschaften einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. (Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage wird vermutet).</p> <p>BAS liegt vor.</p>			
2.	A+B-GbR (A= 40%, B= 40%, C=20%)		A-GmbH (A=50%, B=50%)
<p>Es liegt KEINE personelle V. vor.</p> <p>Da laut Sachverhalt die gesetzliche Grundregel (bei GbR), also das Einstimmigkeitsprinzip (vgl. § 709 BGB) gilt, können A und B in beiden Gesellschaften NICHT einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen.</p> <p>BAS liegt NICHT vor.</p> <p>C als Nur-Besitz-Gesellschafter VERHINDERT ANGESICHTS seines „VETORECHTS“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb.</p>			

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 25 -

Variante 3 (nur zu Fall 2): Wie Variante 2, aber A, B und C haben A zum Allein-GF der GbR bestellt.

	von	.....	an
2.	A+B-GbR (A= 40%, B= 40%, C=20%)		A-GmbH (A=50%, B=50%)
<p>Es liegt personelle V. vor. (Beherrschungsidendität) Da vorliegend die Gesellschafter die GF auf A allein übertragen haben, sind B und C gem. § 710 S. 1 BGB von der GF ausgeschlossen. A kann die GF-Position nur aus wichtigem Grund (grobe Pflichtverletzung) gem. § 712 BGB entzogen werden. A ist in der GbR bzgl. der Verwaltung des bestehenden Mietverhältnisses allein entscheidungsbefugt. In der GmbH ist er mit B zusammen als Personengruppe entscheidungsbefugt, so dass er einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. (BFH vom 01.07.2003) OFD Frankfurt 10.05.2012 BAS liegt vor. C als Nur-Besitz-Gesellschaft erzielt auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vgl. H 15.7 IV „Nur-Besitz-Gesellschafter“ EStH.</p>			

Fall 5 (Kurzfälle) - Lösungsvorschlag:

Es wird ein Bürogrundstück vermietet:

M und W sind verheiratet. K ist ihr Kind. M und W haben gemeinsam die Vermögenssorge für K. Ergänzungspfleger hat regelkonform mitgewirkt, Genehmigungen vom Familiengericht liegt vor.

.	von	.....	an
1.	M		MWC-GmbH (M=30%, W=30%, C=40%)
<p>Fraglich ist, ob die GmbH-Anteile von W dem M zuzurechnen sind. Allein der Umstand, dass M und W verheiratet sind, rechtfertigt eine Zusammenrechnung nicht. Nur wenn weitere (BMF § 15/3) Umstände vorlägen, die darauf schließen ließen, dass M und W über die eheliche Gemeinschaft hinaus eine wirtschaftliche Interessengemeinschaft bilden, könnte eine Zusammenrechnung erfolgen. Dann könnte BAS bejaht werden.</p>			
2.	M+W-GbR (M= 50%, W= 50%)		MWC-GmbH (M=20%, W=20%, K=15%, C=45%)
<p>Fraglich ist, ob die GmbH-Anteile von K seinen Eltern zuzurechnen sind. Da beiden Eltern die Vermögenssorge für K zusteht, sind die Anteile von K den Eltern zuzurechnen. Demnach liegt personelle V. vor. BAS liegt vor. R 15.7 VIII S. 2 EStR.</p>			
3.	M		MK-GmbH (M=50%, K=50%)
<p>Fraglich ist, ob die GmbH-Anteile von K dem M zuzurechnen sind. Da beiden Eltern die Vermögenssorge für K zusteht, ist K's Anteil dem M grundsätzlich NICHT zuzurechnen, es sei denn, es gäbe Anhaltspunkte für eine bei M und W vorliegende wirtschaftliche Interessengemeinschaft (BMF § 15/3).</p>			

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 26 -

Demnach liegt personelle V. NICHT vor. BAS liegt NICHT vor.
R 15.7 VIII S. 3 EStR

Fall 6 (Systemfall) - Lösungsvorschlag:

X erzielt mit der **Vermietung des Bürogebäudes** seit Anfang 06 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Vermietung wird in diesem Fall nicht mehr als Vermögensverwaltung, sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen §15 II EStG, da die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen. Insoweit sind die Einkünfte aus VuV subsidiär, § 21 III EStG.

Da X Alleineigentümer des Bürogrundstücks ist und als Alleingesellschafter die GmbH beherrscht, kann er sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben; es liegt somit personelle Verflechtung zwischen X und der GmbH vor. Es ist ebenfalls eine sachliche Verflechtung gegeben, da das vermietete Grundstück die wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH darstellt. Es handelt sich zumindest um eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gewinn. Die Gewinnermittlung ist im gem. § 5 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Da das vermietete Bürogrundstück die sachliche Verflechtung begründet, ist es als notwendiges BV gem. § 4 Abs.1 Satz 8 EStG einzulegen und dabei nach § 6 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 6 EStG zu bewerten. Die Einlage des Grund und Bodens erfolgt mit dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Eine Begrenzung auf höchstens die AK findet nicht statt, da vorliegend die Einlage in 06 nicht innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung in 01 stattgefunden hat.

Einlage GruBo mit TW 400.000 €

Die Einlage des Gebäudes als abnutzbares WG erfolgt ebenfalls mit dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, da vorliegend die Einlage in 06 nicht innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung in 01 stattgefunden hat (siehe oben). 990.000 €

Ebenso werden die Z-GmbH-Anteile notwendiges BV, da auch sie die Betriebsaufspaltung begründen. Die Einlage der Z-GmbH-Anteile erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten, da es sich um eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG handelt, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 b) EStG.

Gleiches gilt für die Anteile an der Y-GmbH. Da diese für die Z-GmbH eine wichtige Zulieferfirma darstellt, H 15.7 IV „notwendiges BV“ EStH. Die Einlage erfolgt ebenfalls mit den AK (siehe oben).

Einlage Z-GmbH-Anteile mit AK, zugleich Teilwert 200.000 €

Einlage Y-GmbH-Anteile mit AK, da niedriger als Teilwert von 60.000 € 50.000 €

Als passives BV ist das Darlehen zu erfassen, das zur Finanzierung der AK der Z-GmbH Anteile dient (H 4.2 XV „Betriebsschuld“ EStH). Die Einlage erfolgt mit dem Teilwert, hier Nennwert (§ 6 I Nr. 5 S. 1 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da verzinsliche Verbindlichkeit; § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 27 -

Als Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben sind zu erfassen:

Miete x 12 Monate = BE, xxxxx €
laufende Aufwendungen = BA, § 4 IV EStG ./ .yyyyy €

Für Bestimmung der AfA-BMG ist gem. § 7 I S. 5 EStG i. V. m. § 7 IV S. 1 HS 2 EStG der Einlagewert um die bei VuV bisher geltend gemachte AfA gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2a) EStG zu mindern, höchstens bis auf die fortgeführten AK i. H. v. 810.000 € (900' ./ .5 x 2% AfA).

Der Einlagewert gekürzt um die bei VuV geltend gemacht AfA beträgt 990.000 ./ .90.000 = 900.000 €, ist also höher als die 810.000 €.

AfA für 06 somit 900.000 € x 3% § 7 IV S. 1 Nr. 1 EStG, da jetzt BV, keine Wohnzwecke, Antrag nach 31.3.1985.

./ .27.000 €

Die Vorabausschüttung der Y-GmbH stellt ebenfalls BE des Besitzunternehmens dar, da die Anteile zum BV gehören. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind subsidiär. Dabei ist das TEV zu beachten, § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 8 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1d) i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG.

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Gutschrift auf dem Konto ist unmaßgeblich, da mangels Überschusseinnahme nicht das Zuflussprinzip des § 11 I S.1 EStG, sondern periodengerechte Abgrenzung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB gilt. Der Anspruch auf Auszahlung (Forderung) ist im Zeitpunkt der Entstehung gewinnerhöhend zu erfassen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses!

Die insoweit von der GmbH einbehaltene KapEST (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 1; § 43 Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) mindert die Einnahmen nicht, § 12 Nr. 3 EStG, ist aber bei der Veranlagung auf die festzusetzende ESt gem. § 36 II Nr. 2 EStG anzurechnen. Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, § 43 V S. 2 EStG.

Hier sind also als BE 40.000 € zu erfassen. + 40.000 €
Gem. § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG sind davon 40% steuerfrei und daher außerbilanziell abzuziehen. ./ .16.000 €

Die DA-Zinsen stellen BA gem. § 4 IV EStG dar, ./ .10.000 €
sie sind aber gem. § 3c II S.1 EStG zu 40% nicht berücksichtigungsfähig,
+ 4.000 €

da sind in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen aus der GmbH-Beteiligung stehen.

Gewinn aus Besitzunternehmen

zzzzzzz €

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 28 -

Fall 7 (Systemfall) - Lösungsvorschlag:

Vermietung bis Ende April 01 durch Mama

Mit der Vermietung der drei Immobilien bis Ende April 01 erzielt Mama Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Eine gewerbliche Tätigkeit wird auch nicht dadurch erreicht, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung anzuwenden wären (im Zeitraum bis Ende April 01!).

Die Immobilie 3 wird zwar an die GmbH zur Nutzung überlassen und stellt für sie eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage dar, so dass dann eine sachliche Verflechtung zu bejahen ist.

Aber Mama ist nicht an der GmbH beteiligt, so dass eine personelle Verflechtung nicht gegeben ist, auch sind ihre Töchter volljährig, so dass eine Zurechnung ausscheidet.

Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG), § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Vermietung ab Mai 01 durch A+ B

Mit der Vermietung der Immobilie 3 an ihre GmbH erzielen A und B ab Mai 01 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die Vermietung ist mehr als bloße Vermögensverwaltung, nämlich Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 II EStG, da die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen (H 15.7 IV „Allgemeines“ EStH).

Insoweit sind die Einkünfte aus VuV subsidiär, § 21 III EStG.

Die erforderliche sachliche Verflechtung ist vorliegend zu bejahen, da die der GmbH zur Nutzung überlassene Immobilie ihr alleiniger Geschäftssitz (wird unterstellt) und somit (zumindest) eine ihrer (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt (H 15.7 „wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH).

Auch die personelle Verflechtung liegt vor. A und B als Personengruppe sind durch die Gesamtrechtsnachfolge gem. § 1922 BGB als Erbengemeinschaft alleinige Eigentümer der Immobilien als auch alleinige Gesellschafter der GmbH und damit sowohl in der Besitzunternehmung wie auch in der Betriebs-GmbH in der Lage, die Entscheidungen zu bestimmen, also einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

A und B haben zu je ½ Miteigentum erworben. Da A und B gemeinsam Vermieter sind, müsste in der Erbengemeinschaft eine taugliche Besitzunternehmung zu sehen sein. Da eine Erbengemeinschaft keine Personengesellschaft ist, ist zu unterstellen, dass zumindest konkludent eine GbR gegründet wurde. Sie betreiben damit einen Gewerbebetrieb und sind als Mitunternehmer anzusehen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, H 15.7 IV „MU-BAS“ und H 15.7 IV „umfassend gewerbliche...“ EStH.

Die Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn, der grundsätzlich gem. § 5 EStG zu ermitteln ist. Anhaltspunkte dafür, dass A und B die vereinfachte Gewinnermittlung i. S. v. § 4 Abs. 3 EStG gewählt haben, ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht.

Da die Erbengemeinschaft das Eigentum an der Immobilie 3 nicht auf die GbR übertragen hat, bleiben A bzw. B (Mit-) Eigentümer zu je ½. Insoweit werden die Miteigentumsanteile und die GmbH-Anteile jeweils notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Besitz-GbR (R 4.2 Abs. 2 EStR) von A bzw. B.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 29 -

Die Miteigentumsanteile an den beiden übrigen Grundstücken bleiben Privatvermögen, da sie nicht der GmbH dienen. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist nicht anwendbar, da die Vermietung der Immobilien 1 + 2 und der Immobilie 3 nicht aus dem Gesamthandsvermögen der GbR heraus stattfindet, vgl. auch H 15.8 V EStH "Erbengemeinschaft".

Fall 8 (der Examensfall) - Lösungsvorschlag:

Mit der Vermietung des Bürogrundstücks an ihre GmbH erzielen A und B ab Juli 01 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 2, Abs. 2 EStG, da ab Juli die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen und somit die Vermietung über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, § 21 Abs. 3 EStG.

Die erforderliche sachliche Verflechtung ist vorliegend zu bejahen, da das der GmbH zur Nutzung überlassene Ladenlokal ihr alleiniger Geschäftssitz und somit (zumindest) eine ihrer (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt (H 15.7 „wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH).

Auch die personelle Verflechtung liegt vor. A und B als Personengruppe sind alleinige Eigentümer des Bürogrundstücks als auch alleinige Gesellschafter der GmbH und damit sowohl in der Besitzunternehmung wie auch in der Betriebs-GmbH in der Lage, die Entscheidungen zu bestimmen, also einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

A und B haben zu je $\frac{1}{2}$ Miteigentum erworben. Es ist davon auszugehen, dass A und B (zumindest konkludent) eine GbR gegründet haben. Sie betreiben damit einen Gewerbebetrieb und sind als Mitunternehmer anzusehen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Die Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn, der gem. § 5 EStG zu ermitteln ist. Anhaltspunkte dafür, dass A und B die vereinfachte Gewinnermittlung i. S. v. § 4 Abs. 3 EStG gewählt haben, ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht. Es erfolgt eine zweistufige Gewinnermittlung mittels einheitlicher und gesonderter Feststellung (§§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO).

Da die Bruchteilsgemeinschaft das Teileigentum am Bürogrundstück nicht auf die GbR übertragen hat, bleiben A bzw. B (Mit-) Eigentümer zu je $\frac{1}{2}$. Insoweit werden die Miteigentumsanteile und die GmbH-Anteile jeweils notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Besitz-GbR (R 4.2 Abs. 2 EStR) von A bzw. B.

Das Gebäude sowie der anteilige GruBo sind gem. § 4 Abs. 1 S. 8 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 6, Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert einzulegen. Da A und B innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung einlegen, jedoch höchstens mit den AK, § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 a) EStG.

Einlagewert GruBo für A bzw. B ($\frac{1}{2} \times 400.000 \text{ €}$), da niedriger als der TW von 450.000 € 200.000 €

Das Gebäude ist mit dem TW, höchsten mit den fortgeführten AK einzulegen, § 6 Abs.1 Nr. 5 S. 1 HS 1, HS 2 a) i. V. m. S. 2 EStG.

Hier mit den fortgeführten AK, da niedriger als der TW von 600.000 € (600.000 € ./.. AfA für Jan. – Juni = $600.000 \text{ €} \times 2\% \times \frac{6}{12} = 594.000 \text{ €}$) davon für A bzw. B je $\frac{1}{2}$ 297.000 €

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 30 -

Da es sich bei den GmbH-Anteilen um Beteiligungen i. S. v. § 17 EStG handelt, sind diese zwingend mit den niedrigeren AK einzulegen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS 2 b) EStG, weil dies niedriger sind als der Teilwert von 200.000 €.

somit für A mit 75.000 € und für B mit 25.000 €.

Der Umstand, dass A und B verbilligt vermieten, stellt die Gewinnerzielungsabsicht nicht in Frage, da diese (insbesondere bei insgesamt unentgeltlicher Nutzungsüberlassung) im Streben nach höheren GmbH-Beteiligungserträgen zu sehen ist.

Miete = SBE = 6 x 8.000 €	48.000 €	
für A bzw. B jeweils ½ =		24.000 €
laufende Kosten = SBA = 6 x 2.000 €	12.000 €	
für A bzw. B jeweils ½ =		6.000 €
Reparatur = SBA =	6.000 €	
für A bzw. B jeweils ½ =		3.000 €

Bei der Gebäude-AfA ist § 7 Abs. 4 S 1 HS 2 i. V. m. Abs. 1 S. 5 EStG zu beachten. AfA-BMG ist der Einlagewert, vermindert um die vor Einlage geltend gemachte AfA, mindestens aber die fortgeführten Anschaffungskosten von 594.000 €, die hier die AfA-BMG bilden.

AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 scheitert daran, dass bei Baujahr 1980 Bauantrag nicht nach 31.03.1985.

AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a) EStG:

594.000 € x 2% x 6/12	5.940 €	
bei A bzw. B damit AfA (297.000 € x 2% x 6/12)		2.970 €

Die Abzugsfähigkeit der Kosten ist für A und B aber unterschiedlich zu beurteilen:

Für A:

Da das Grundstück an die GmbH verbilligt vermietet wird und A mit mehr als 25% an der GmbH beteiligt sind, unterliegen diese Kosten gem. § 3c Abs. 2 S. 6 EStG ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 S. 1 EStG.

Bei A damit abziehbar:

Laufende Kosten	./. 6.000 €	
Reparatur	./. 3.000 €	
AfA	./. 2.970 €	
Gesamt	./. 11.970 €	

Also als SBA innerbilanziell zu erfassen: ./. 11.970 €

Soweit das Bürogrundstück unentgeltlich überlassen wird (20%) sind die Aufwendungen zu 40% nicht abziehbar, § 3c Abs. 2 S. 1, S. 6 EStG und außerbilanziell hinzuzurechnen

11.970 € x 20% = 2.394 € x 40% = (aufgerundet) + 958 €

Zur Erläuterung:

von den 11.970 € sind voll abziehbar 80%,

soweit entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. ./. 9.576 €

*die restlichen 20%, soweit unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird,
sind nur zur 60% abziehbar*

(§ 3c Abs. 2 S. 1, S. 6 EStG) = 2.394 € x 60% (abgerundet) ./. 1.436 €

**Für A ergibt sich ein (sonderbetrieblicher) Gewinn aus dem Besitzunternehmen
und Einkunft aus Gewerbebetrieb i. H. v.**

12.988 €.

Prüfungsaufbau und Problemübersicht bei Betriebsaufspaltung

- 31 -

Für B:

B ist nur mit genau 25%, aber nicht mit mehr als 25% an der GmbH beteiligt, § 3c Abs. 2 S. 6 EStG ist also nicht anwendbar. Soweit unterhalb der ortsüblichen Miete zur Nutzung überlassen wird, unterstellt die Finanzverwaltung einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG, Erlass § 3c/1 Rz. 6, 7. Der BFH mit Urteil vom 28.02.2013 lehnt einen solchen Zusammenhang aber in Bezug auf substanzbezogene Aufwendungen wie Erhaltungsaufwand und AfA ab, Erlass § 3c/1, Rz.2 und insbesondere Rz. 8.

Bei B unterliegen damit nur die laufenden Kosten wegen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 S. 1 EStG. AfA und Erhaltungsaufwand sind hingegen voll abzugsfähig, da der wirtschaftliche Zusammenhang mit § 3 Nr. 40 EStG fehlt, siehe H 3c „Anwendung TEV“, Verweis in den Erlass § 3c/1.

Bei B damit abziehbar:

Laufende Kosten	./. 6.000 €
Reparatur	./. 3.000 €
<u>AfA</u>	<u>./. 2.970 €</u>
Gesamt	./.11.970 €

Also als SBA innerbilanziell zu erfassen: ./.11.970 €

Gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG nicht abziehbarer Teil der laufenden Kosten, soweit diese auf die unentgeltliche Nutzung entfallen (außerbilanzielle Korrektur):

$(6.000 € \times 20\% =) 1.200 € \times 40\%$ + 480 €

Zur Erläuterung:

von den 11.970 € sind voll abziehbar 80%,

soweit entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. ./. 9.576 €

Laufende Kosten - soweit unentgeltliche Nutzungsüberlassung,

also i. H. v. 1.200 € sind wg. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG

nur zu 60% abziehbar (1.200 € x 60%) ./. 720 €

Reparaturaufwendungen und AfA – soweit unentgeltlich Nutzungsüberlassung –

also i. H. v. $(3.000 € + 2.970 € \times 20\% =) 1.194 €$ stellen substanzhaltende

Aufwendungen dar, für die das Teilabzugsverbot nicht gilt.

also abziehbar ./. 1.194 €

Für B ergibt sich ein (sonderbetrieblicher) Gewinn aus dem Besitzunternehmen und Einkunft aus Gewerbebetrieb i. H. v.

12.510 €

BFH 12.4. 2018: Keine Abfärbewirkung bei fehlenden positiven Einkünften

Sachverhalt:

- Die A-GbR, bestehend aus den jeweils zu 50 % beteiligten Gesellschaftern B und S, war Eigentümerin zweier Grundstücke. Ihre Tätigkeit beschränkte sich auf **vermögensverwaltende** Tätigkeiten. In einer der Immobilien überließ sie Büroräume an die personenidentischen Schwestergesellschaften B-GbR und C-GmbH. Sowohl die B-GbR als auch die C-GmbH waren originär gewerblich tätig. Das FA und ihm folgend das FG gingen davon aus, zwischen der A-GbR und den Schwestergesellschaften habe jeweils eine **Betriebsaufspaltung** bestanden. Deshalb habe die A-GbR daraus gewerbliche Einkünfte erzielt, die aufgrund der **Abfärbewirkung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Umqualifizierung ihrer **gesamten Einkünfte** (die die A-GbR als VuV-Einkünfte erklärt hatte) in gewerbliche Einkünfte geführt hätte.

➤

Lösung:

- Der BFH führt zunächst aus, dass mit der B-GbR keine Betriebsaufspaltung bestand. Insoweit fehlte es an der für die Gewerblichkeit des Vermietungsunternehmens erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht der A-GbR. Denn es lag **keine entgeltliche Überlassung** des Grundstücks an die B-GbR vor, da die B-GbR offenbar keine Mietzahlungen an die A-GbR geleistet hat. Es ist daher davon auszugehen, dass entweder der bestehende Mietvertrag nachträglich geändert und eine unentgeltliche Überlassung vereinbart wurde oder dass der unveränderte Vertrag tatsächlich nicht durchgeführt wurde. Bei der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt kann der Gewinn der Betriebsgesellschaft nicht auf die Besitzgesellschaft durchschlagen und somit auch **keine Umqualifizierung** der gesamten Einkünfte der A-GbR aus VuV in gewerbliche Einkünfte bewirken.
- Eine einheitliche Einkünftequalifikation ist bei negativen Einkünften nicht geboten
- Auch für die Überlassung der Räumlichkeiten an die C-GmbH hat die A-GbR kein Entgelt erhalten. Ihr sind lediglich Aufwendungen entstanden, die – wenn eine Betriebsaufspaltung unterstellt wird - zu **negativen** gewerblichen Vermietungseinkünften geführt haben. Deshalb scheidet auch insofern eine Umqualifizierung der Einkünfte der A-GbR aus, sodass dahinstehen kann, ob überhaupt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung dem Grunde nach gegeben wären.
- Eine einheitliche Einkünftequalifikation ist bei negativen Einkünften nicht geboten. Der BFH verweist dazu auf die Rechtsprechung, nach der die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei besonders **geringfügiger** gewerblicher Betätigung aus Gründen der Verhältnismäßigkeit nicht zum Tragen kommt ([BFH v. 11.8.1999, XI R 12/98, BStBl II 2000, 229](#); [BFH v. 28.10.2008, VIII R 73/06, BStBl II 2009, 647](#)). Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung können nur **positive** gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung auf ansonsten

vermögensverwaltende Einkünfte einer GbR führen. Denn mit der Fiktion nur einer Einkunftsart durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, neben der Vereinfachung der Gewinnermittlung das **GewSt-Aufkommen** zu sichern. Erzielt aber eine ansonsten vermögensverwaltende GbR aus einer gewerblichen Tätigkeit keine positiven Einkünfte, kann das GewSt-Aufkommen dadurch nicht gefährdet sein. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist daher **verfassungskonform** dahin auszulegen, dass **negative gewerbliche Einkünfte die Abfärbung nicht bewirken können**.

- Der Revision war damit stattzugeben. BFH hob das FG-Urteil und die Feststellungsbescheide, mit denen das FA für die A-GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt hatte, auf.
- Bei der Frage, ob **freiberufliche** Einkünfte einer GbR insgesamt zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden, lehnt der BFH eine Umqualifizierung ab, wenn die Nettoerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit **3 % der Gesamtnettoerlöse** der GbR und den Betrag von 24.500 EUR **im VZ** nicht übersteigen. Der BFH lässt ausdrücklich offen, ob die Bagatellgrenze von 3 % auch auf vermögensverwaltende Einkünfte übertragen werden kann oder ob hier das Überschreiten der Grenze erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zur Abfärbung führen dürfte. Für die Frage, ob positive Einkünfte erzielt werden, ist auf die nach den Gewinnermittlungsvorschriften im jeweiligen VZ erzielten Einkünfte (nicht periodenübergreifend) abzustellen. Dem steht nicht entgegen, dass der Bezug der Einkünfte gestaltbar ist. Werden positive Einkünfte nicht erzielt, weil **keine Entgelte gezahlt** werden, die sonst zu Einnahmen bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft führen würden, kann das GewSt-Aufkommen durch die fehlende Einnahme nicht gefährdet sein, weil zugleich auch keine den Gewerbeertrag mindernde Ausgabe berücksichtigt wird.