

HochschuleMerseburg (FH)
University of Applied Sciences



Fachbereich Wirtschaftswissenschaften
Fachgebiet Rechnungswesen, Finanzen und Controlling

Bachelorarbeit
Zur Erlangung des Grades Bachelor of Arts (B.A.)

Die Betriebsaufspaltung in nationaler und internationaler Betrachtung

vorgelegt bei

VProf. Dr. Petra Sandner

Zweitprüfer: Prof. Dr. Barbara Streit

Eingereicht von:

Katharina Tagscherer
Geusaer Str. 88/8/115
06217 Merseburg
Tel.: 0171/3864228
E-Mail: katharina.tagscherer@stud.hs-merseburg.de

Matrikel: 18054
Kennnummer: 2425061207
Abgabetermin: 17.03.2014

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III
Abbildungsverzeichnis.....	V
Einleitung	1
A. Betriebsaufspaltung in nationaler Betrachtung	2
1. Definition der Betriebsaufspaltung.....	3
2. Voraussetzungen.....	4
2.1 Sachliche Verflechtung.....	4
2.2 Personelle Verflechtung.....	10
3. Formen der Betriebsaufspaltung	18
3.1 Echte und unechte Betriebsaufspaltung.....	18
3.2 Mischformen	19
4. Rechtsfolgen.....	20
4.1 Allgemein	21
4.2 Gewinnermittlung und Bilanzierung	28
4.3 Gewerbesteuer.....	29
4.4 Umsatzsteuer	31
4.5 Haftung.....	32
5. Beendigung einer Betriebsaufspaltung.....	35
6. Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung	38
B. Betriebsaufspaltung in internationaler Betrachtung.....	40
1. Allgemein	41
2. Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung.....	43
2.1 Ausländische Besitzgesellschaft und inländische Betriebsgesellschaft	43
2.2 Inländische Besitzgesellschaft und ausländische Betriebsgesellschaft.....	46
2.3 Inländische Betriebsaufspaltung mit ausländischen Gesellschaftern.....	50
C. Aussicht und Fazit	53
Anhang: rechnerisches Beispiel zum Investitionsabzugsbetrag und zu den Sonderabschreibungen.....	55
Quellen- und Literaturverzeichnis.....	57
Eidesstattliche Erklärung.....	64

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EBITDA	earningsbeforeinterest, taxes, depreciationandamortization (dt.: Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
ibid.	ibidem (dt.: ebenda)
i.H.v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
i.S.d./i.S.v.	im Sinne des/im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	littera (dt.: Buchstabe)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NV	nicht veröffentlicht
OECD-MA	Organisation for Economic Co-operation and Development (dt.: Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OFH	Oberster Finanzhof
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
u.a.	unter anderem

UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
VZ	Veranlagungszeitraum

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Grundkonstellation der sachlichen und personellen Verflechtung.....	4
Abbildung 2: mittelbare Beherrschung seitens der Betriebsgesellschaft.....	16
Abbildung 3: Übersicht der beabsichtigten bzw. unbeabsichtigten sachlichen und personellen Entflechtung.....	35
Abbildung 4: Betriebsaufspaltung mit ausländischem Besitzunternehmen und Gesellschafter	44
Abbildung 5: Betriebsaufspaltung mit ausländischem Betriebsunternehmen.....	47
Abbildung 6: Betriebsaufspaltung im Inland mit ausländischem Gesellschafter	51

Einleitung

Der Gedanke zu einer Betriebsaufspaltung kam das erste Mal in dem Jahre 1924 durch den Reichsfinanzhof (RFH) auf. Damit sollte eine Verringerung der Einkommensteuerbelastung möglich gemacht werden. Durch eine ständige richterrechtliche Weiterentwicklung der Betriebsaufspaltung ergab sich das heutige Rechtskonstrukt mit den steuerlichen Konsequenzen. Wie man aus dem Begriff Betriebsaufspaltung erkennen kann, wird ein Unternehmen aufgespalten. Es entstehen zwei selbständige Rechtsträger, welche jedoch über einen einheitlichen Betätigungswillen geführt werden. Fraglich wird hierdurch, ob die beiden Rechtsträger unabhängig voneinander besteuert werden oder ob das Unternehmen als Einheit der Steuer unterliegt und welche steuerlichen Folgen deswegen ausgelöst werden. Aufgrund der Definition und der Entstehung dieses Konstrukts werden weitere Fragen bezüglich der nationalen und internationalen Besteuerung aufgeworfen. Eine der wichtigsten Fragestellungen hierzu, bezieht sich auf die Durchsetzung der Grundsätze des nationalen Rechtsinstituts im Abkommensrecht und infolgedessen stellt sich die Frage, ob die Betriebsaufspaltung Anwendung auf internationaler Ebene findet.

Diese vorliegende Arbeit soll einen Überblick über das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung geben. Sie ist in drei Schwerpunkte gegliedert. Zu Beginn wird in Teil A die nationale Betrachtung einer Betriebsaufspaltung mit ihren steuerlichen Folgen sowie Gewinnermittlung, Haftung und ihrer Verfassungsmäßigkeit erläutert. Die hier erläuterten Tatbestandsmerkmale sind sowohl für die nationale als auch für die internationale Betrachtungsweise zu beachten.

Die internationalen Regelungen und ihre Folgen werden hingegen in Teil B näher betrachtet. Zuletzt werden in Teil C die gewonnenen Erkenntnisse zusammengetragen und eine Aussicht der potenziellen Weiterentwicklung beschrieben.

A. Betriebsaufspaltung in nationaler Betrachtung

Die Betriebsaufspaltung ist aus der deutschen Rechtsprechung entstanden und besitzt deswegen auch nur auf nationaler Ebene eine Definition. Damit ein solches Konstrukt entstehen kann, müssen zwei Voraussetzungen gegeben sein. Zum einen ist das eine sachliche Verflechtung, die durch eine Vermietung oder Verpachtung eines Wirtschaftsgutes erreicht wird. Zum anderen muss ebenso eine personelle Verflechtung zwischen den beiden Unternehmen durch die Gesellschafter existieren. Der Spaltvorgang kann sowohl durch eine bewusste Handlung als auch durch eine unbeabsichtigte Erfüllung der Prämissen, verursacht werden. In beiden Fällen werden dem vermögensverwaltenden Unternehmen gewerbliche Einkünfte zugesprochen. Die verschiedenen Formen einer Betriebsaufspaltung unterscheiden sich entweder in ihrem Spaltvorgang oder in ihrer Wahl der Rechtsformen. Unabhängig von der Form sind grundsätzlich die gleichen Rechtsfolgen zu beachten. Näher betrachtet wird hierbei neben den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Folgen, die Gewinnermittlung bzw. Bilanzierung, die gewerbsteuerlichen Folgen sowie die der Umsatzsteuer. Bei der Betriebsaufspaltung handelt es sich um eine Sonderform der Unternehmensführung, mit dem Ziel eine möglichst hohe Haftungsbeschränkung der Unternehmen zu erhalten. Zur Beendigung dieses Rechtsinstituts muss lediglich eine der beiden Voraussetzungen entfallen. Die zuvor erworbene gewerbliche Vermögensverwaltung wird allerdings wieder unter bestimmten Umständen entzogen, wodurch in diesem Unternehmensteil von einer Betriebsaufgabe mit den dazugehörenden Folgen ausgegangen wird. Teil A wird mit der Verfassungsmäßigkeit und dem geschichtlichen Hintergrund der richterrechtlichen Entwicklung der Betriebsaufspaltung abgeschlossen. Das Konstrukt wurde nicht nur an der fehlenden Gesetzesgrundlage, sondern auch an der Gewerblichkeit des vermögensverwaltenden Unternehmens als verfassungswidrig kritisiert.

1. Definition der Betriebsaufspaltung

Das Rechtsinstitut ist nicht explizit im Gesetz genannt und wurde erstmals im Jahre 2013 unter dem § 50i Satz 3 EStG mit seinen Tatbestandsvoraussetzungen im deutschen Steuerrecht festgehalten.

Zufolge der Betriebsaufspaltung ist ein Unternehmen in zwei eigenständige Rechtsträger geteilt, die als eine wirtschaftliche Einheit auftreten. Die rechtliche Selbstständigkeit ermöglicht ein rechtsgeschäftliches Verhältnis zwischen den beiden Betrieben, welches steuerlich geltend gemacht werden kann. Der Vermögensbesitz befindet sich in dem sogenannten Besitzunternehmen, welches oftmals in der Rechtsform eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft ausgeübt wird. Im Gegensatz dazu werden die eigentlichen betrieblichen Tätigkeiten von der Betriebsgesellschaft vereinigt, die sich üblicherweise als Kapitalgesellschaft eignet, um eine höchstmögliche begrenzte Haftung zu erzielen.¹ In den Einkommensteuerhinweisen wird die Betriebsaufspaltung wie folgt definiert: „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).“² Die personelle und sachliche Verflechtung müssen demnach als Voraussetzungen gegeben sein.³ Als Folge dessen werden die Einkünfte des Besitzunternehmens gewerblich behandelt, wodurch eine Gewerbesteuerpflicht des Unternehmens entsteht.⁴

¹ Vgl. Die Besteuerung der Personengesellschaften; Ulrich Niehus, Helmuth Wilke; Stuttgart 2013 (6. Auflage), S. 346 Abs. 4

² H 15.7 (4) EStH 2010

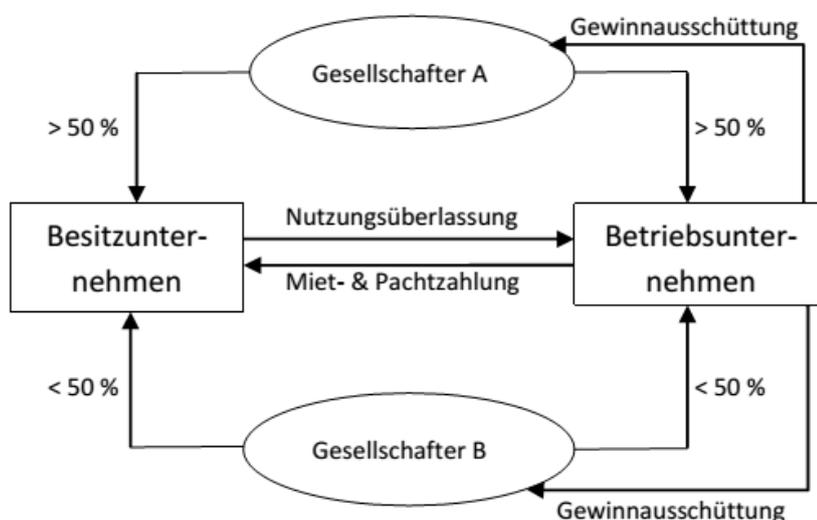
³ BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl. 1972 II, 63

⁴ Vgl. NWB-Datenbank: Betriebsaufspaltung; Bodo Ebber; Oktober 2013

2. Voraussetzungen

Die sachliche und die personelle Verflechtung sind erforderlich, um eine, aus wirtschaftlicher Sicht, enge Verknüpfung des Besitzunternehmens und des Betriebsunternehmens zu gewährleisten. Somit ist das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung gegeben. Jede natürliche oder juristische Person und jede Personengesellschaft, die steuerlicher Träger eines Gewerbebetriebes sein kann, ist zur Gründung eines Besitzunternehmens berechtigt. Bei dem Betriebsunternehmen hingegen, können nur juristische Personen und Personengesellschaften mit gewerblichen Einkünften auftreten. Auch in den Fällen, in denen eine Betriebsaufspaltung ungewollt ist, die Voraussetzungen jedoch erfüllt sind, ist eine Betriebsaufspaltung anzunehmen. Die nachfolgende Abbildung verdeutlicht die beiden Verflechtungen. Hierbei wird die personelle Voraussetzung anhand der Mehrheitsanteile des Gesellschafters A dargestellt, da dieser somit seinen einheitlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.

Abbildung 1: Grundkonstellation der sachlichen und personellen Verflechtung



Quelle: eigene Darstellung

2.1 Sachliche Verflechtung

Zur Erreichung der sachlichen Verflechtung muss mindestens eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen werden. Die **Nutzungsüberlassung** kann sowohl eine unentgeltliche als auch eine zu geringe ent-

geltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen sein, darunter fallen Vermietung und Verpachtung, Leihe, Lizenzen, Nießbrauch und Erbbaurecht.⁵ Bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter könnte man bezweifeln, dass es sich um einen Gewerbebetrieb handelt, da die Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal eines Gewerbebetriebes dem Anschein nach nicht erfüllt ist. Zum einen kann die Gewinnerzielungsabsicht durch die Vermietung und Verpachtung bzw. die Nutzungsüberlassung gegeben sein. Zum anderen ist die Gewinnausschüttung von dem Betriebsunternehmen an das Besitzunternehmen ausreichend, da die beherrschenden Personen und Personengruppen mit ihren Beteiligungen am Betriebsunternehmen über das Betriebsvermögen ebenfalls am Besitzunternehmen beteiligt sind. Hierdurch ist ein Transfer zwischen den beiden Unternehmen mit den möglichen Ausschüttungen und den festgesetzten Nutzungsentgelten des Betriebsunternehmens realisierbar.⁶ Je geringer das Nutzungsentgelt ist, desto höher wird der Gewinn im Betriebsunternehmen und desto höher wird der Betrag der zur Ausschüttung verfügbar ist.

Bei der verbilligten Überlassung kann jedoch das Teilabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG für die fortdauernden Aufwendungen der Wirtschaftsgüter eintreten.⁷ Nebensächlich dazu ist es, ob die wesentliche Betriebsgrundlage Eigentum des Besitzunternehmens ist. Es reicht aus, wenn das Besitzunternehmen das Wirtschaftsgut von einem Dritten überlassen bekommt und somit eine Nutzungsberechtigung vorliegt.⁸ Hierbei wird jedoch nicht das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gezählt, sondern das Nutzungsrecht ist ausschlaggebend. Bei Zwischenvermietungen über Dritte ist nicht von einer Betriebsaufspaltung auszugehen, wenn die Nutzungsüberlassung nicht erfüllt ist. Dies ist zum einen der Fall, indem ein Dritter zuerst das Wirtschaftsgut überlassen bekommt, um es anschließend einem Betriebsunternehmen zu überlassen. Zum anderen kann bei einer aktiven Gestaltung mit einer Zwischenvermietung die Absicht, eine Betriebsaufspaltung zu umgehen, verfolgt werden. Dies kommt einem Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO gleich, sofern der Dritte die wesentliche Betriebsgrundlage von der Besitzgesellschaft zwischenvermietet bekommt, mit der Auflage, es an das Betriebsunternehmen weiter zu vermieten⁹ oder der zwischenvermietende Dritte ist

⁵Vgl. BFH vom 24.04.1991, X R 84/88, BStBl 1991 II, 713, vom 19.03.2002, VIII R 57/99, BStBl. 2002 II, 662

⁶Vgl. Die Betriebsaufspaltung; Dr. Matthias Söffing, Dr. Lars Micker; Herne 2013 (5. Auflage); S. 111 Rn. 267

⁷Vgl. BFH vom 28.02.2013, IV R49/11

⁸Vgl. BFH vom 18.08.2009, X R 22/07, BFH/NV 2010, 208

⁹Vgl. FG Nürnberg vom 30.01.2002, EFG 2002, 632; zitiert nach „Personengesellschaften im

dieselbe Person oder Personengesellschaft, die in dem Besitzunternehmen die beherrschende Mehrheit hat. Durch letzteres kann diese Zwischenvermietung zu einer unmittelbaren Vermietung uminterpretiert werden. Es sei denn, es sind ersichtlich fundierte wirtschaftliche Argumente festzustellen.¹⁰ Dies ist auch in den Fällen gegeben, in denen ein Besitzgesellschafter, die an das Betriebsunternehmen überlassenen Wirtschaftsgüter von seinem Sonderbetriebsvermögen überlässt.¹¹

Neben der Möglichkeit die Vermietung oder Verpachtung des ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs als **wesentliche Betriebsgrundlage** zu betrachten, ist diese Ansicht im Allgemeinen auch auf das Anlagevermögen zutreffend, da es für das Unternehmen und damit auch zur Erfüllung des Betriebszwecks von besonderer Bedeutung ist. Der BFH hat dazu bereits Urteile gefällt, die als Orientierungshilfe dienen. Das Wirtschaftsgut hat für die Betriebsführung eine essenzielle Bedeutung und stellt einen relevanten Teil zum Erlangen des Betriebszwecks dar.¹² Im Gegensatz dazu, ist es nicht erforderlich, dass das Wirtschaftsgut am Markt veräußerbar wäre. Die Austauschbarkeits-Rechtsprechungen besagen, dass Wirtschaftsgüter, die stets am Markt veräußerbar bzw. austauschbar sind, eine untergeordnete wirtschaftliche Rolle besitzen und infolgedessen keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.¹³ Irrelevant sind ebenfalls die stillen Reserven jeglicher Art und die Tatsache, ob die überlassene Betriebsgrundlage zum Privat- oder Betriebsvermögen gehört. Maßgeblich hierbei ist, der Funktion entsprechend, eine Erzielung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens.¹⁴

Welches materielle oder immaterielle Wirtschaftsgut als wesentliche Betriebsgrundlage ausreicht, hängt von dem Sachverhalt der Einzelfälle ab. Im Regelfall werden in der Praxis **bebaute und unbebaute Grundstücke** als wesentliche Betriebsgrundlage überlassen. Ob ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage in Betracht kommt, hängt prinzipiell von der Gesamtbildbetrachtung ab und nicht nur von einzelnen Teilen

Steuerrecht“; Dr. Joachim Lange; NWB Verlag (8. Auflage); Verfasser des Kapitels: Christian Nagel; S. 746 Rn. 3899

¹⁰ Vgl. BFH vom 28.11.2001, X R 50/97, BStBl 2002 II, 363

¹¹ Vgl. BFH vom 15.05.1975, IV R 100/71, BStBl 1975 II, 791; vom 10.04.1997, IV R 73/94, BStBl 1997 II, 569; zitiert nach Söffing & Micker, 2013 (5.Auflage); S. 110 Rn. 261

¹² Vgl. Kompaktwissen für Berater; Betriebsaufspaltung – steuerliche Chancen und Risiken; Prof. Dr. Hans Ott; Datev; September 2013; S. 17 Abs. 4

¹³ Vgl. BFH vom 29.10.1991, VIII R 77/87, BStBl 1992 II, 334; vom 26.03.1992, IV R 50/91, BStBl 1992 II, 830

¹⁴ Vgl. Die klassische Betriebsaufspaltung zwischen wirtschaftlicher Einheit und rechtlicher Selbstständigkeit; Dominik Rupp; Springer Gabler Verlag Wiesbaden 2013; S. 39 Abs. 1

eines Grundstückes.¹⁵ Wenn eine Betriebsgesellschaft auf die Nutzung von dem überlassenen Grundstück abhängig ist, wird es als wesentliche Betriebsgrundlage betrachtet. In dem BFH-Urteil vom 18.09.2002 wurden drei Begründungen für die Abhängigkeit einer Betriebsgesellschaft auf die Nutzung eines Grundstückes aufgelistet.

1. Die Betriebsführung des Unternehmens wird durch die Lage des Grundstücks beeinflusst.
2. Der Zuschnitt des Grundstückes wird von den Bedürfnissen des Unternehmens beeinflusst, besonders durch die, für den Zweck des Betriebsunternehmens, hergerichteten und gestalteten Gebäude, wodurch ein individueller Zuschnitt entsteht.
3. Ohne dieses entsprechende Grundstück, könnte das Unternehmen den Betrieb nicht in der Form weiterführen wie bisher. Es ist folglich aus innerbetrieblichen Gründen auf ein Grundstück bzw. ein Gebäude dieser Art angewiesen.¹⁶

Für ein Grundstück bestehen, ungeachtet der Bebauung, die gleichen Voraussetzungen. Ein unbebautes Grundstück kann als solches, nur als wesentliche Betriebsgrundlage gelten, wenn das Einverständnis der Besitzgesellschaft zur Errichtung oder Gestaltung eines Gebäudes, welches von den Bedürfnissen eines Betriebsunternehmens geprägt ist, gegeben wurde.¹⁷ Aufgrund einer neuen BFH-Rechtsprechung, liegt auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage vor, wenn das zur Nutzung überlassene Grundstück weniger als 10 % der gesamten Nutzungsfläche des Unternehmens erfüllt. Dies trifft ebenfalls auf das Umsatz- und Gewinnverhältnis zu. Die angegebene Prozentzahl ist laut dem BFH-Urteil vom 19.03.2009 als Orientierungshilfe zu betrachten und nicht als absolute Grenze.¹⁸ Wesentlich ist, welche Bedeutung der einzelne Betrieb in dem vollständigen Unternehmensnetz hat. Folglich ist das Grundstück keine essenziell Betriebsgrundlage, wenn es keine oder nur eine untergeordnete Bedeutung für das Betriebsunternehmen darstellt.¹⁹

Gleiches gilt für **Fabrikgrundstücke und Hallen**. Aufgrund des Zuschnitts auf den wirtschaftlichen Ablauf einer Betriebsgesellschaft durch die Lage, Größe und Grundriss

¹⁵ Vgl. BFH vom 29.10.1991, VIII R 77/87, BStBl 1992 II, 334; vom 02.03.2000, IV B 34/99, BFH/NV 2000, 1084

¹⁶ Vgl. BFH vom 18.09.2002, X R 4/01, BFH/NV 2003, 41

¹⁷ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 743 Rn. 3879

¹⁸ Vgl. BFH vom 19.03.2009, IV R 78/06, BStBl 2009 II, 803

¹⁹ Vgl. diverse BFH-Urteile, bspw. BFH vom 02.04.1997, X R 21/93, BStBl 1997 II, 565; vom 27.08.1998, III R 96/96, BFH/NV 1999, 758 zitiert nach Söffing & Micker, 2013 (5.Auflage); S. 82Rn. 115

oder durch den Aufbau des Grundstückes sind diese üblicherweise eine wesentliche Betriebsgrundlage.²⁰ Weiterhin erfüllen Fabrikgrundstücke diese Voraussetzung, wenn zwischen der Errichtung, der Vermietung und der Aufnahme des Betriebes ein unverzügliches Verhältnis eines solchen Grundstückes zustande kommt.²¹

Bei **Büro- und Verwaltungsgebäuden** war über längere Zeit umstritten, ob sie das Merkmal einer wesentlichen Betriebsgrundlage erfüllen. Hierbei bedarf es weder individuell gestalteter Räume noch spezieller Lage, Größe und Grundrisse. Die aktuelleren Rechtsprechungen klären den Sachverhalt, z.B. durch das BFH-Urteil vom 23.01.2001. Büro- bzw. Verwaltungsgebäude sind von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung, wenn sie zum einen den Ansprüchen des Betriebsunternehmens genügen bzw. diesen nach der Errichtung oder Umgestaltung nachgehen. Zum anderen sollten die Objekte eine räumliche und funktionale Basis für die geschäftliche Tätigkeit darstellen. Demzufolge besitzen sie zur Führung des Betriebes eine wichtige Rolle.²² Beinahe jede Immobilie ist folglich eine wesentliche Betriebsgrundlage, wodurch Gesellschafter, die keine Betriebsaufspaltung begründen wollen, darauf achten müssen, dass zumindest eine der beiden Verflechtungen nicht gegeben ist. Sogenannte Allerweltsgebäude und Einfamilienhäuser sind nach den aktuelleren Rechtsprechungen ebenfalls ein Bürogebäude. Sie stellen eine Erweiterung dieser dar. Die sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn in einem einfachen Einfamilienhaus ein Teil an die Betriebsgesellschaft von den Gesellschaftern vermietet wird und dieser Gebäudeteil als ausschließlicher Sitz der Geschäftsleitung dient. Es besteht keine Notwendigkeit die Räume besonders herzurichten oder zu gestalten. Entscheidend dafür sind die Eigenschaften der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung und der Mittelpunkt der Geschäftsleitung.²³ Gegenstandslos ist, ob das Gebäude als Ganzes oder nur zu einem Teil vermietet wird und ob der Vermieter in diesem Gebäude wohnt.

Bewegliche Wirtschaftsgüter wie Maschinen, Werkzeuge und Fahrzeuge, können ebenfalls als wesentliche Betriebsgrundlage in Betracht gezogen werden, wenn sie nicht kurzfristig wiederbeschafft werden können. Zusätzlich sollten diese nicht von untergeordneter Bedeutung und für den Betriebsablauf unentbehrlich sein. Ein Pächter kann den Betrieb folglich ohne die beweglichen Wirtschaftsgüter nicht aufnehmen. Einerseits

²⁰ Vgl. BFH vom 26.03.1992, IV R 50/91, BStBl 1992 II, 830

²¹ Vgl. BFH vom 12.09.1991, IV R 8/90, BStBl 1992 II, 347

²² Vgl. BFH vom 23.01.2001, VIII R 71/98, BFH/NV 2001, 894

²³ Vgl. BFH vom 13.07.2006, IV R 25/05, BStBl 2006 II, 804

hält das BFH-Urteil vom 18.05.2004²⁴ für die Beibehaltung der bisherigen Urteile und an dem Standpunkt fest, während andererseits angenommen werden kann, dass einzelne Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage in Frage kommen, obwohl sie kurzfristig wiederzubeschaffen wären. Allerdings müssen sie zur Erreichung des Betriebszweckes dienen und für das Unternehmen von besonderer Bedeutung sein. Das FG Düsseldorf hat bei einem Stuckateurbetrieb Maschinen, Werkzeuge und Fahrzeuge, sowie das Können der Mitarbeiter und ihrem Know-How als eine wesentliche Betriebsgrundlage anerkannt, da sie ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für den Betrieb haben. Die Überlassung der Wirtschaftsgüter und der Arbeitskraft fundiert die sachliche Verflechtung.²⁵

Immaterielle Wirtschaftsgüter, die mindestens 25 % des Gesamtumsatzes eines Unternehmens erbringen, haben ein beträchtliches Maß zu dem Gesamtumsatz beigetragen und können deswegen mit der wesentlichen Betriebsgrundlage in Verbindung gebracht werden.²⁶ Als immaterielle Wirtschaftsgüter können Schutzrechte wie Patente, ungeschützte Erfindungen, Urheberrechte, Warenzeichen, Firmenwert und Kundenstamm, u.a. in Frage kommen. Der Firmenwert ist fundamental mit dem Betrieb verwurzelt. Bei einer Verpachtung bleibt dieser bevorzugter Weise in der Besitzgesellschaft und wird als Ganzes überlassen. Dementsprechend kann der Geschäftswert nicht gesondert übereignet oder entnommen werden. Ein Bestandteil des Firmenwertes kann der Kundenstamm sein. Weiterhin kann er als Wirtschaftsgut betrachtet und somit auch separat verpachtet werden.²⁷

Gemäß der Austauschbarkeits-Rechtsprechung kommt das **Umlaufvermögen** nicht als wesentliche Betriebsgrundlage in Frage. Nach Aufgabe der Auffassung der Rechtsprechung wurde bestimmt, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nur auf das Anlagevermögen zutreffen. Die Nutzungsüberlassung kann demnach nicht auf das Umlaufvermögen anwendbar sein. Es ist lediglich für die Veräußerung und den Verbrauch verwendbar.²⁸

²⁴ Vgl. BFH vom 18.05.2004 X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262

²⁵ Vgl. FG Düsseldorf vom 25.09.2003, EFG 2004, 41

²⁶ Vgl. BFH vom 26.01.1989, IV R 151/86, BStBl 1989 II, 455; vom 23.09.1998, XI R 72/97, BStBl 1999 II, 281

²⁷ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 744 f. Rn. 3888 f.

²⁸ Vgl. Söffing & Micker, 2013 (5. Auflage); S. 108 Rn. 250

2.2 Personelle Verflechtung

Entsteht eine Betriebsaufspaltung, wird die sachliche Verflechtung um die personelle Verflechtung ergänzt. Zur Erlangung der letzteren muss sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen von einer Person oder von mehreren Personen gemeinsam (Personengruppen) so kontrolliert werden, dass diese im Stande sind einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen zu erreichen.²⁹ Durch diesen Geschäfts- und Betätigungswillen können die beiden Unternehmen als eine Einheit geleitet werden. Zur Beherrschung des Unternehmens ist die Mehrheit der Stimmrechte bei einer Kapitalgesellschaft bzw. der Anteile bei einer Personengesellschaft maßgeblich. Liegt eine gesellschaftsrechtliche Regelung der Personengesellschaft vor, die das Mehrheitsprinzip statt der gesetzlichen³⁰ einstimmigen Beschlussfassung festlegt, werden die Anteile nicht über das Kapital berechnet, sondern über die Anzahl der Gesellschafter.³¹ Es wird nicht erwartet, dass eine einzelne Person die Stimmrechtsmehrheit der beiden Unternehmen hat. Der Zusammenschluss einer Personengruppe kann ebenfalls die Mehrheit besitzen, wenn alle die gleichen Interessen verfolgen.³²

Die personelle Verflechtung ist im Falle der **Beteiligungside ntität** am offensichtlichsten erkennbar. Hierbei sind sowohl in der Besitzgesellschaft als auch in der Betriebsgesellschaft dieselben Personen in gleicher Höhe beteiligt. Mit dem BFH-Urteil vom 02.07.2009 wurde das Musterbeispiel der Einmann-Betriebsaufspaltung präzisiert. „Der Besitzunternehmer, der zugleich Alleingesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft ist, wird durch die Erteilung einer Stimmrechtsvollmacht an den Nießbraucher nicht gehindert, die Gesellschaft auch personell zu beherrschen.“³³ Die Besitzgesellschaft ist ein Einzelunternehmen, in dem der Gesellschafter als ausschließlicher Gesellschafter in dem Betriebsunternehmen ist. Dadurch kann er seinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ohne Widerstand erreichen, im Gegensatz zur **Beherrschungside ntität**. Beide Unternehmen werden ebenfalls wie bei der Beteiligungside ntität von denselben Gesellschaftern beherrscht. Allerdings besitzen diese verschiedene Beteiligungsquoten. Die beherrschenden Personen bzw. Personen-

²⁹ Vgl. bspw. BFH vom 01.07.2003, VIII R 24/01, BStBl 2003 II, 757

³⁰ Vgl. § 709 BGB; §§ 119, 161 HGB; §133 AktG; § 47 GmbHG; vgl. Finanzen und Steuer Band 3, Einkommensteuer; Wolfgang Zenthöfer; Schäfer Poeschel Verlag Stuttgart 2013 (11. Auflage); S. 656

³¹ Vgl. BFH vom 14.01.1982, IV R 77/79, BStBl 1982 II, 476

³² Vgl. Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen; Bert Kaminski, Günther Strunk; Springer Gabler Verlag Wiesbaden 2012 (2. Auflage) S. 171 Abs. 5

³³ BFH vom 02.07.2009, X B 230/08, BFH/NV 2009, 1647 Nr. 10; unter 1.

gruppen des Besitzunternehmens müssen lediglich ihren einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen in dem Betriebsunternehmen erreichen können.³⁴ Hierbei handelt es sich um eine Mehrpersonen-Betriebsaufspaltung, während bei der Beteiligungsidentität ein Gesellschafter ausreichend ist. Gemäß dem wegweisenden BFH-Urteil vom 08.11.1971 genügen Gesellschafter, die an beiden Unternehmen mit einer ungleichmäßigen Höhe beteiligt sind, damit eine Personengruppe mit den gleichen Interessen zu Stande kommt, welche die Mehrheit der Anteile der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft innehat, um die Personengruppentheorie zu erfüllen.³⁵ Die gleichgerichteten Interessen können in diesem Fall angenommen werden, da die Personengruppe sich zur Erreichung eines wirtschaftlichen Ziels bewusst zusammengefunden hat. Durch unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse können die verschiedenen Interessen der Gesellschafter einer Personengruppe miteinander kollidieren.

Geschieht die **Interessenskollision** regelmäßig und nachweislich, kann die personelle Verflechtung nicht weiter als gegeben betrachtet werden, da die beherrschende Personengruppe keine gleichgerichteten Interessen verfolgt und somit die Gesellschafteranteile nicht zusammengerechnet werden können. Bewiesen ist ein solches Verhalten, wenn Rechtsstreitigkeiten oder Zerwürfnisse der Geschäftsführung bestehen. Der BFH benötigt einen Beweis nur zur Beurteilung, ob eine Betriebsaufspaltung vorliegt.³⁶

Die älteren Rechtsprechungen weisen keine klare Linie zu **äußerst unterschiedlich hohen Beteiligungsverhältnissen** auf. Aufgrund der hohen Abweichung werden die Gesellschaften von jeweils einer anderen Person beherrscht und geführt. Folglich verhindert dieses Verhältnis eine Zusammenrechnung der Gesellschafteranteile und die Auffassung der gleichgerichteten Interessen der beherrschenden Personen. Die personelle Verflechtung ist nicht gegeben, wodurch keine Betriebsaufspaltung zustande kommt. Dieses Verhältnis wird z.B. angenommen, wenn die beherrschenden Personen in einer Besitzgesellschaft zu jeweils 50 % beteiligt sind, während in der Betriebsgesellschaft die Relation 88:12 beträgt.³⁷ Allein die Beteiligungsquote von einer oder

³⁴ Vgl. Betriebsaufspaltung; Dr. Matthias Söffing; NWB-Datenbank, Grundlagen; Stand Juli 2013; Abs. 45, 53

³⁵ Vgl. BFH vom 08.11.1972, GrS 2/71, BStBl 1972, 63 zitiert nach „Die Betriebsaufspaltung“; Dr. Thomas Kaligin; Erich Schmidt Verlag Berlin 2013 (8. Auflage); S. 99 Abs. 2

³⁶ Vgl. BFH vom 16.06.1982, I R 118/80, BStBl 1982 II, 662 zitiert nach Söffing & Micker, 2013 (5. Auflage); S. 140 Rn. 394

³⁷ Vgl. BFH vom 11.12.1974, I R 260/72; BStBl 1975 II, 26; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 56

mehreren Personen, die in dem Besitzunternehmen über 50 % und in dem Betriebsunternehmen unter 50 % liegen, haben die Problematik der Abgrenzung verdeutlicht. Dem jeweils anderen Gesellschafter ist es unmöglich seine Willensdurchsetzung auszuüben, weswegen äußerst konträre Beteiligungsverhältnisse angenommen werden.³⁸ Die aktuelleren Rechtsprechungen erachten den einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen als wichtiger wie die extrem abweichenden Beteiligungsquoten. Dies wird damit begründet, dass es für die wirtschaftliche Einheit irrelevant ist, auf welcher Art und Weise die Anteile der Gesellschafter aufgeteilt sind. Die Willensbildung der beherrschenden Personen kommt nur im Falle einer Interessenskollision nicht zustande, da die gleichgerichteten Interessen ausschlaggebend sind.³⁹ Extrem verschiedene Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter von 50:50 in der Besitzgesellschaft und weniger als 1 % bzw. mehr als 99 % in der Betriebsgesellschaft erfüllen folglich die Kriterien einer personellen Verflechtung.⁴⁰

Durch das **Einstimmigkeitsprinzip** gem. § 709 Abs. 1 BGB oder durch eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung werden einstimmige Entscheidungen bezüglich der überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage in den Gesellschafterversammlungen gefordert. Betrifft das Einstimmigkeitsprinzip das Besitzunternehmen, während im Betriebsunternehmen nicht alle Gesellschafter des Besitzunternehmens beteiligt sind (Nur-Besitzgesellschafter), ist die personelle Verflechtung nicht gegeben.⁴¹ Die Ursache darin liegt in der Unfähigkeit der Personen bzw. Personengruppe des Betriebsunternehmens den Willen zur Geschäftstätigkeit gegen die Nur-Besitzgesellschafter zu behaupten. Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO vor.⁴² Damit haben Unternehmer, die eine Betriebsaufspaltung umgehen wollen, einen Vorteil. Dieser Vorteil sollte abgeschafft werden, indem lediglich die Geschäfte fern vom täglichen Leben von dem Einstimmigkeitsprinzip umfasst werden, um eine personelle Verflechtung zu erreichen. Wenn die Geschäfte des täglichen Lebens zusätzlich davon betroffen sind, wird die Voraussetzung der Betriebsaufspaltung nicht erfüllt.⁴³ Trotz des Einstimmigkeitsprinzips bei einer Alleingeschäftsführungsbefugnis eines

³⁸ Vgl. BFH vom 02.08.1972, IV 87/65, BStBl 1972 II, 796; zitiert nach Rupp, 2013; S. 72 Abs. 1

³⁹ Vgl. Rupp, 2013; S. 71

⁴⁰ Vgl. BFH vom 13.12.2005, X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144 Nr. 6; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 56

⁴¹ Vgl. BFH vom 21.01.1999, IV R 96/96, BStBl 2002 II, 771

⁴² Vgl. BFH vom 07.12.1999, VIII R 50, 51/96, BFH/NV 2000, 601

⁴³ Vgl. BMF Schreiben vom 07.10.2002, IV A 6 – S. 2240 – 134/02; OFD Frankfurt (a.M.) 10.05.2012 – S. 2240 A -28 St 219; zitiert nach Kaligin, 2013 (8. Auflage); S. 119 (2) bis S. 120 (3)

Doppelgesellschafters bzw. eines Sowohl-als-auch-Gesellschafters hat der BFH am 01.07.2003 beschlossen, eine personelle Verflechtung in diesem Fall als gegeben zu betrachten, da er sowohl die rechtlichen als auch die tatsächlichen Maßnahmen, die sich auf eine wesentliche Betriebsgrundlage beziehen, ohne die anderen beherrschenden Personen oder Personengruppen durchsetzen kann. Die Ermächtigung kann ihm entweder mit einem einstimmigen Ergebnis oder mit einer bedeutsamen Begründung aberkannt werden.⁴⁴ Ein Gesellschafter, der nur in dem Betriebsunternehmen beteiligt ist und nicht in dem Besitzunternehmen, ist ein sogenannter Nur-Betriebsgesellschafter. Damit die Voraussetzung der personellen Verflechtung gegeben ist, sollten die Sowohl-als-auch-Gesellschafter die Mehrheit der Stimmen bzw. der Anteile in den beiden Unternehmen besitzen, um ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen zu können. Eine einfache Mehrheit reicht für das Mehrheitsprinzip aus.⁴⁵

Nach der Personengruppentheorie liegt eine personelle Verflechtung vor, wenn die beherrschenden Personen in beiden Unternehmen ihre gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen durchsetzen können. Ob ein Verhältnis der **nahen Angehörigen** als Annahme für gleichgerichtete Interessen entspricht, ist zweifelhaft. Damit gemeint sind bspw. Ehepartner oder Kindschaftsverhältnisse, die jedoch für die Personengruppentheorie im Allgemeinen irrelevant sind. In der früheren Rechtsprechung vertrat man die Auffassung, durch die Eheschließung haben die Ehepartner gleichgerichtete Interessen als Gesellschafter des Betriebs- und des Besitzunternehmens vorzuweisen, weswegen eine Zusammenrechnung der beiden Anteile vertretbar war. Basierend auf der Lebenserfahrung der Vermutung, sieht der BFH keinen Verstoß gegen das Grundgesetz, obwohl eine Ungleichbehandlung der Verheirateten gegenüber den Ledigen bestand.⁴⁶ Diese Diskriminierung der Ehe wurde mit dem BVerfG-Urteil vom 12.03.1985⁴⁷ abgeschafft, da die Benachteiligung gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG verstößt. Die Zusammenrechnung der Ehegattenanteile ist nach heutigem Rechtsstand nur möglich, indem gleichgerichtete Wirtschaftsinteressen zur Ehe hinzukommend als außergewöhnliche Beweisanzeichen existieren und die Ehepartner folglich eine geschlossene Personengruppe bilden können. Zu dem gemeinsam gehörenden Vermögen, dem sogenannten Gesamtgut i.S.v. § 1416 BGB, wird die Anteilsmehrheit in beiden Unternehmen einer

⁴⁴ Vgl. BFH vom 01.07.2003, VIII R 24/01, BStBl 2003 II, 757

⁴⁵ Vgl. Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S. 357 Abs. 2

⁴⁶ Vgl. BFH vom 18.06.1980, I R 77/77, BStBl 1981 II, 39, zitiert nach Rupp, 2013; S. 73 Abs. 1

⁴⁷ Vgl. BVerfG vom 12.03.1985 (1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83), BStBl 1985 II, 475

Wirtschaftsgemeinschaft zugeordnet. Dies führt ebenfalls zu einer Addition der Ehegattenanteile.⁴⁸ Eine solche Gütergemeinschaft kommt nur in den Sonderfällen vor, in denen einerseits eine Stimmrechtsbindung vorliegt. Das bedeutet, dass einer der beiden Partner der Ehe, ein Nur-Besitzgesellschafter ist, welcher seine Stimme, wie abgesprochen, stets der Stimme des anderen Ehepartners angleichen muss. Andererseits muss der Partner, der als Doppelgesellschafter agiert, von dem Ehegatten, der nur in der Besitzgesellschaft Anteile besitzt, für eine unwiderrufliche Vollmacht über die Stimmrechtsausübung autorisiert werden.⁴⁹ Als zusätzliches Beweisanzeichen kann nicht

1. eine langjährige Kooperation, die im gegenseitigen Einvernehmen der Ehegattengesellschafter stattfindet oder
2. die durch eine Schenkung des einen Ehepartners verursachte Möglichkeit, wobei der Ursprung dieser Schenkung unerheblich ist, einer Teilhabe des anderen Ehepartners an dem Betriebsunternehmen des Erstgenannten oder
3. das sich aus dem Leiten des Geschäftsablaufs der Betriebsgesellschaft und der Verfügung der dazugehörigen fundierten Kenntnisse ergebende Gepräge des einen Ehepartners oder
4. die Einsetzung des einen Ehegatten als Gesamtnachfolger des anderen Ehegatten zur Erreichung der beabsichtigten Altersversorgung des Erstgenannten,

gesehen werden,⁵⁰ wodurch diese Argumente nicht genügend sind, um eine Addition der Anteile der Ehegatten zu verursachen. Bei einem Verhältnis zwischen Eltern und Kindern, ist unter der Volljährigkeit und der Minderjährigkeit zu differenzieren. Anteile der minderjährigen Kinder werden ebenfalls mit den Anteilen der Eltern addiert, wenn die Erziehungsberechtigten ein Vermögenssorgerecht besitzen, wodurch die Anteile der Eltern ansteigen, da diese die gleichen Interessen mit ihren Anteilen und dem Kindesanteil verfolgen.⁵¹ Falls eine Mehrheit der Stimmrechte nur in Verbindung mit dem Anteil des Kindes zustande kommt, liegt eine personelle Verflechtung vor, sofern beide Elternteile das Vermögenssorgerecht besitzen und sie miteinander gleichgerichtete Interessen pflegen. In den Fällen, in denen nur ein Teil eines Elternpaares die eine Gesellschaft beherrscht, während die andere Gesellschaft nur mit Hilfe der Anteile des Minderjährigen beherrscht werden kann, kann von keiner personellen Verflechtung

⁴⁸ Vgl. Kaminski & Strunk, 2012 (2. Auflage); S. 171 Abs. 5

⁴⁹ Vgl. Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 65

⁵⁰ Vgl. BFH vom 27.11.1985, I R 115/85, BStBl 1986 II, 362

⁵¹ Vgl. Kaminski & Strunk, 2012 (2. Auflage); S. 172 Abs. 1

ausgegangen werden, es sei denn, der beherrschende Elternteil ist ausschließlicher Besitzer des Vermögenssorgerechts. Die Vormundschaft ist mit Erreichung der Volljährigkeit abgeschlossen. Eine Zusammenrechnung der Eltern-Kind-Anteile ist dadurch hinfällig.⁵² Wie oben bereits erwähnt, stellt fast jedes Gebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Unternehmer, die bereits die sachliche Verflechtung erfüllen und einer der genannten Fälle der personellen Verflechtung gleichzeitig auf die Unternehmer zutrifft, ist eine ungewollte Betriebsaufspaltung mit ihren Rechtsfolgen zustande gekommen.

Zur Vermeidung einer gewollten oder ungewollten Betriebsaufspaltung eignet sich das **Wiesbadener Modell**, da der eine Ehepartner zu 100 % an der Besitzgesellschaft beteiligt ist, während der andere Ehepartner zu 100 % in der Betriebsgesellschaft Anteile besitzt. Jeder der Ehegatten versucht seinen eigenen geschäftlichen Betätigungswillen in seinem Unternehmen durchzusetzen, weswegen kein einheitlicher Wille angenommen werden kann. Somit ist eine Addition der Ehegattenanteile mit dem Wiesbadener Modell immerzu unrechtmäßig, da es der Voraussetzung bedarf, zumindest in einer Gesellschaft gemeinsame Anteile zu halten,⁵³ selbst wenn eine Annahme von besonderen Beweisanzeichen vorliegt. Die beiden Gesellschaften bestehen ohne das steuerliche Konstrukt einer Betriebsaufspaltung, wodurch keine Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens entsteht. Selbst dann, wenn die Verpachtung des Betriebsvermögens der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft gegeben ist. Hierbei stellt die Doppelgesellschaft eher eine Betriebsverpachtung dar.⁵⁴ Unter der Voraussetzung, dass das vermietete oder verpachtete Wirtschaftsgut zu dem Privatvermögen des Nur-Besitzgesellschafters gehört, bedarf es keiner steuerlichen Berücksichtigung des steigenden Wertes.

Eine Betriebsaufspaltung kann zustande kommen, wenn eine **mittelbare Beherrschung** vorliegt. Diese erfolgt über ein zwischengeschaltetes Unternehmen, welches an dem Besitzunternehmen oder an dem Betriebsunternehmen beteiligt ist. Eine mittelbare Beherrschung seitens des Betriebsunternehmens ist möglich, indem die bestimmende Person bzw. Personengruppe der Besitzgesellschaft in der Lage ist, ihren Willen in dieser zu verwirklichen, während dieselben beherrschenden Personen mit einer 100

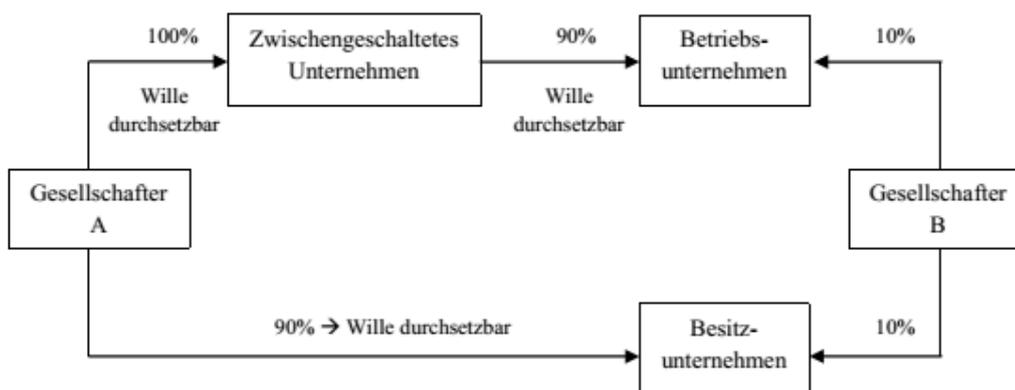
⁵² Vgl. Ott, 2013; S. 23 Abs. 2 ff. i.V.m. R 15.7 Abs. 8 EStR 2008

⁵³ Vgl. BFH vom 30.07.1985, VIII R 263/81, BStBl 1986 II, 359

⁵⁴ Vgl. ibid.; zitiert nach „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“; Heinz Kußmaul; Oldenbourg Verlag München 2013 (7. Auflage); S. 509 Abs. 1

prozentigen Beteiligung über das zwischengeschaltete Unternehmen verfügen, welches wiederum gleichzeitig seinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann (s. Abb. 2 „mittelbare Beherrschung seitens der Betriebsgesellschaft“).

Abbildung 2: mittelbare Beherrschung seitens der Betriebsgesellschaft



Quelle: eigene Darstellung; in Anlehnung an Söffing, Die Betriebsaufspaltung, S. 157

Unerheblich ist, ob das zwischengeschaltete Unternehmen die Rechtsform einer GmbH,⁵⁵ AG oder einer Personengesellschaft⁵⁶ annimmt, wenn der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille vorherrschend besteht. Bei einer mittelbaren Beherrschung seitens des Besitzunternehmens isoliert das zwischengeschaltete Unternehmen, in Form einer Kapitalgesellschaft, die Besitzpersonengesellschaft von der Beherrschung der beteiligten Person bzw. Personengruppe.⁵⁷ Allerdings ist die Meinung der einzelnen Senate unterschiedlich, wodurch auch keine klare Richtung bezüglich einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft vor einer Besitzgesellschaft zu erkennen ist.⁵⁸

Bei der **faktischen Beherrschung** ist es unerheblich, ob ein Anteilsbesitz oder kein Anteilsbesitz des faktisch Beherrschenden bei der Betriebsgesellschaft oder der Besitzgesellschaft vorliegt, da beide Situationen seltene Ausnahmefälle sind, die nur unter strengen Forderungen bestehen können. „Die faktische Beherrschung eines Nichtgesellschafters verdrängt die gesellschaftsrechtliche Beteiligung. Daher können der faktisch Herrschende und der gesellschaftsrechtliche Beteiligte keine

⁵⁵ Vgl. BFH vom 27.08.1992, IV R 13/91, BStBl 1993 II, 134

⁵⁶ Vgl. BFH vom 28.01.1982, IV R 100/78, BStBl 1982 II, 479; vom 26.08.1993, IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265

⁵⁷ Vgl. BFH vom 27.08.1992, IV R 13/91, BStBl 1993 II, 134

⁵⁸ Vgl. Rupp, 2013; S.78

Personengruppe ... bilden.“⁵⁹ Gleichgerichtete Interessen können aufgrund von der Voraussetzung, dass ein Nichtgesellschafter die Geschäftsführung gänzlich übernehmen und seine eigenen Interessen durchsetzen muss, nicht zustande kommen. Die anderen beteiligten Gesellschafter haben keine andere Wahl als den Willen des faktisch Beherrschenden, der eine eindeutige Vormachtstellung hat, zu akzeptieren, wodurch sie ihren Geschäftswillen nicht ausüben können.⁶⁰ Die Finanzverwaltung ist der Ansicht, dass ein Sowohl-als-auch-Gesellschafter, der dem Besitzunternehmen ein unabdingbares Wirtschaftsgut überlässt, welches dieser stets zurücknehmen kann, eine faktische Beherrschung innehat.⁶¹

⁵⁹ BFH vom 12.10.1988, X R 5/86, BStBl. 1989 II, 152

⁶⁰ Vgl. BFH vom 09.09.1986, VIII R 198/84, BStBl 1987 II, 28; vom 01.12.1989, III R 94/87, BStBl 1990 II, 500; zitiert nach Zenthöfer, 2013 (11. Auflage); S. 660 Abs. 2

⁶¹ Vgl. BMF Schreiben vom 07.10.2002, DB 2002, 2190; zitiert nach Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S. 360 Abs. 3

3. Formen der Betriebsaufspaltung

In der Vorgehensweise, bei der Entstehung einer Betriebsaufspaltung, kann man zwischen einer echten und unechten Betriebsaufspaltung differenzieren. Die kapitalistische oder mitunternehmerische Betriebsaufspaltung wird in der Wahl der Rechtsform der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft klassifiziert. Ansonsten existiert die Sonderform einer umgekehrten Betriebsaufspaltung.

3.1 Echte und unechte Betriebsaufspaltung

Ein einheitliches Unternehmen, welches zu einem späteren Zeitpunkt in einem Abspaltungsvorgang in zwei rechtlich selbstständige Gesellschaften geteilt wird, begründet eine **echte Betriebsaufspaltung**. Zum einen entsteht das Besitzunternehmen, welches stets die Rechtsform der ursprünglichen Personengesellschaft beibehält und zumeist das Anlagevermögen in dem eigenen Betriebsvermögen belässt. Zum anderen entwickelt sich ein Betriebsunternehmen zu einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen das ursprüngliche Umlaufvermögen und teilweise sogar bewegliches Anlagevermögen hat. Das Betriebsunternehmen wird von den Eigentümern der einheitlichen Ursprungsunternehmen beherrscht.⁶² Unerheblich ist dabei, ob zuvor ein Gewerbebetrieb bestand. Um eine Betriebsveräußerung zu vermeiden, muss mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen werden.⁶³

Die Form der **unechten Betriebsaufspaltung** wurde zum ersten Mal am 03.11.1959, 20 Jahre nach der echten Betriebsaufspaltung, rechtskräftig. Entscheidend hierbei ist, dass die beiden Unternehmen unabhängig voneinander gegründet wurden, wobei zu der bestehenden Betriebsgesellschaft die Besitzgesellschaft hinzukommt, indem die Kapitalgesellschaft die wesentliche Betriebsgrundlage bei dem Besitzunternehmen anmietet.⁶⁴ Nachdem sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung erreicht ist, werden Teile des Betriebsvermögens übereignet. Aufgrund der gleichmäßigen

⁶² Vgl. Ott, 2013; S. 9 Abs. 1

⁶³ Vgl. BFH vom 24.08.1989, IV R 135/86, BStBl 1989 II, 1041; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 11

⁶⁴ Vgl. BFH vom 03.11.1959, I 217/58U, BStBl 1960 III, 50; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 12

Besteuerung besteht kein Unterschied bei der Steuerbelastung trotz verschiedener Arten wie eine echte bzw. eine unechte Betriebsaufspaltung gegründet werden kann.⁶⁵

3.2 Mischformen

Eine sogenannte Mischform des steuerlichen Konstrukts ist die **kapitalistische Betriebsaufspaltung**. In diesen Fällen, sind nicht nur die Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft, sondern auch das Betriebsunternehmen. Zur Erreichung der personellen Verflechtung ist es zwingend notwendig, dass die kapitalistische Besitzgesellschaft die Betriebskapitalgesellschaft beherrscht. Die Ebene der Mutter-Tochter-Gesellschaft ist folglich ausreichend, im Gegensatz zu der Ebene der Schwester-Kapitalgesellschaften, da hierbei dieselben beteiligten Gesellschafter in beiden Unternehmen agieren.⁶⁶ In der Besitzgesellschaft kann § 9 Nr.1 S. 2 GewStG mit der Kürzung des Gewerbeertrages nicht angewendet werden, selbst wenn das Unternehmen ausschließlich vermietet.⁶⁷ Das Gegenstück der kapitalistischen Betriebsaufspaltung ist die **mitunternehmerische Betriebsaufspaltung**. Hierbei haben beide Unternehmen die Rechtsform einer Personengesellschaft. Wie in dem *Kapitel 2.2 Personelle Verflechtung* bereits erwähnt wurde, ist für die personelle Verflechtung vorausgesetzt, dass eine beherrschende Personengruppe in beiden Unternehmen ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.⁶⁸ Die wesentliche Betriebsgrundlage sollte entgeltlich überlassen werden, damit zweifelsfrei eine Betriebsaufspaltung vorliegt. Falls eine teilentgeltliche Überlassung stattfindet, muss eine Gewinnerzielungsabsicht der Besitzgesellschaft vorliegen.⁶⁹

Unter einer **umgekehrten Betriebsaufspaltung** versteht man das Vorliegen einer Besitzkapitalgesellschaft und einer Betriebspersonengesellschaft. Damit eine klare Trennung zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung vorliegt, müssen die Beteiligungen der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen der Personengesellschaft befinden.⁷⁰

⁶⁵ Vgl. Rupp, 2013; S. 22 f.

⁶⁶ Vgl. BFH vom 22.10.1986, I R 180/82, BStBl 1987 II, 117

⁶⁷ Vgl. BFH vom 24.01.2012, I B 136/11, BFH/NV 2012, 1176

⁶⁸ Vgl. BFH vom 23.04.1996, VIII R 13/95, BStBl 1998 II, 325 zitiert nach Ott, 2013; S. 10 Abs. 4

⁶⁹ Vgl. BMF Schreiben vom 28.04.1998, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl 1998 I, 583; zitiert nach Ott, 2013; S. 9 Abs. 1

⁷⁰ Vgl. Rupp, 2013; S. 26 Abs. 1

4. Rechtsfolgen

Die Selbständigkeit des Besitz- und des Betriebsunternehmens ist keine rechtliche Folge einer Betriebsaufspaltung, obwohl diese beiden rechtlich selbständige Gesellschaften sind. Die Unternehmen berechnen den Gewinn jeweils eigenständig, dennoch bilden sie eine Wirtschaftseinheit. Durch das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen werden die vermögensverwaltenden Tätigkeiten wie die Vermietung und Verpachtung des Besitzunternehmens zu einer gewerblichen Tätigkeit. Das Privatvermögen des Besitzunternehmens wird dem Betriebsvermögen zugeschrieben.⁷¹ Die aus der Betriebsaufspaltung resultierenden Mieten, Pachten und verdeckte Gewinnausschüttungen, welche die Besitzgesellschaft aufgrund der Nutzungsüberlassung von der Betriebsgesellschaft erhält, sowie Einnahmen einer Besitzpersonengesellschaft, die außerhalb einer Betriebsaufspaltung erzielt wurden, zählen demnach ebenfalls zu den gewerblichen Tätigkeiten.⁷² Bei einer echten Betriebsaufspaltung ist lediglich das Besitzunternehmen von einer solchen Umqualifizierung betroffen, da das Betriebsunternehmen als Kapitalgesellschaft Gewerbeeinkünfte erwirtschaftet. Die Einkünfte der Doppelgesellschaftler und der Nur-Besitzgesellschaftler werden ebenfalls gewerblich eingefärbt. Falls ein Betriebsunternehmen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 EStG oder aus selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG einnimmt ist eine Klassifizierung der Einkünfte nicht möglich, selbst wenn die Tatbestandsvoraussetzungen gegeben sind.⁷³ Eine Betriebsgesellschaft, die aufgrund ihrer Rechtsform ein Gewerbebetrieb darstellt und gleichzeitig eine Gewerbesteuerbefreiung vorliegt, kann dennoch die Besitzgesellschaft umqualifizieren.⁷⁴

⁷¹ Vgl. BFH vom 14.09.1999, III R 47/98, BStBl 2000 II, 255

⁷² Vgl. Ebber, 2013; III. Rechtsfolgen 1. Gewerblichkeit des Besitzunternehmens

⁷³ Vgl. Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 72

⁷⁴ Vgl. BFH vom 13.10.1983, I R 187/79, BStBl 1984 II, 115; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 72

4.1 Allgemein

Das Ausmaß der Umgestaltung des Besitzunternehmens in einen Gewerbebetrieb ist, je nachdem, ob es sich um ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine Gemeinschaft handelt, unterschiedlich ausgeprägt. Bei einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG ist dies unerheblich, da eine solche Gesellschaft jederzeit gewerbliche Einkünfte erwirtschaftet, gem. § 8 Abs. 2 KStG.

Sofern ein **Besitzunternehmen die Rechtsform eines Einzelunternehmens** angenommen hat, gehören zu dem notwendigen Betriebsvermögen alle der Betriebskapitalgesellschaft dienenden Wirtschaftsgüter. Hierzu zählen:

1. der Betriebsgesellschaft überlassene wesentlichen Betriebsgrundlagen oder aber auch die Wirtschaftsgüter, die der Tätigkeit einer solchen Gesellschaft dienen und sie eine unmittelbare Relation zu der Nutzungsüberlassung haben, auch wenn diese Wirtschaftsgüter keine wesentliche Betriebsgrundlage sind,⁷⁵
2. die Besitzgesellschafteranteile des Betriebsunternehmens, die eine dezisive Unterstützung bei den gewerblichen Tätigkeiten des Einzelunternehmers haben und somit direkt eigenbetrieblich genutzt werden,⁷⁶ sowie
3. Darlehensforderungen, die von dem Besitz-Einzelunternehmen oder dem Besitz-Einzelunternehmer an die Betriebsgesellschaft gestellt werden.⁷⁷

Bedingung für das Darlehen ist, dass dieses eine Besserung der Vermögens- und Ertragslage des Betriebsunternehmens voraussetzt. Ansonsten sollte das Darlehen, in Verbindung mit der einhergehenden Betriebsaufspaltung, auf dem einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen basierend, bewilligt werden.⁷⁸ Die Betriebsgesellschaftsanteile stehen dem Besitzeinzelunternehmen zur Verfügung, womit diese Beteiligung ebenfalls in dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens ist, obgleich die Anteile unter 100 % liegen. Sie stellen sogar i.S.v. § 16 EStG eine wesentliche Betriebsgrundlage dar.⁷⁹ Der Eigentümer des Besitzunternehmens bekommt für seine Betätigung in dem Betriebsunternehmen eine Geschäftsführervergütung. Durch dieses Angestelltenverhältnis wird dieses Einkommen nicht in das Betriebsvermögen des

⁷⁵ Vgl. BFH vom 23.01.1991, X R 47/87, BStBl 1991 II, 405; zitiert nach Rupp, 2013; S. 105

⁷⁶ Vgl. BFH vom 04.07.2007, X R 49/06, BStBl 2007 II, 772; zitiert nach Rupp, 2013; S. 105

⁷⁷ Vgl. BFH vom 10.11.1994, IV R 15/93, BStBl 1995 II, 452

⁷⁸ Vgl. BFH vom 21.05.1974, VIII R 57/70, BStBl 1974 II, 613; zitiert nach Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 767 Abs. 4006

⁷⁹ Vgl. BFH vom 04.07.2007, X R 49/06, BStBl 2007 II, 772; vom 02.09.2008, X R 32/05, BStBl 2009 II, 634; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 76

Besitzunternehmens hinzugerechnet, sondern es handelt sich hierbei um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.⁸⁰ Im Allgemeinen sind alle Einnahmen des Besitzunternehmens, welche dieses von der Betriebsgesellschaft erhält, gewerbliche Einnahmen. Darunter fallen hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Gewinnausschüttungen aus einer Beteiligung an der Betriebsgesellschaft sowie Darlehensforderungen bzw. Darlehenszinsen.⁸¹

Zu dem **Besitzunternehmen als Personengesellschaft** werden grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter der Besitzgesellschaft dem Betriebsvermögen, welches in das Gesamthandsvermögen sowie dem Sonderbetriebsvermögen I und II unterteilt ist, zugeordnet. Dazu gehören sowohl die Wirtschaftsgüter, die zur Nutzung dem Betriebsunternehmen überlassen wurden, als auch jegliche andere Wirtschaftsgüter, die dem Besitzunternehmen angehören. Diese zählen zu dem Gesamthandsvermögen. Das Sonderbetriebsvermögen I bildet sich aus Wirtschaftsgütern, welche dem Eigentum eines Gesellschafters zugehörig sind und an das Besitzunternehmen überlassen wurden, damit eine Vermietung an das Betriebsunternehmen stattfinden kann. Wenn die Beteiligung eines Gesellschafters durch ein Wirtschaftsgut gefestigt ist, wird es dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet. Ein Wirtschaftsgut gehört stets zu dem Betriebsvermögen, wenn ein betrieblicher Gebrauch besteht.⁸² Die Besonderheit bei einer Besitzpersonengesellschaft ist die Abfärbetheorie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Hierbei werden die zum Teil nicht gewerbliche Einkünfte als Gewerbeeinkünfte behandelt, da der andere Teil, Einkünfte eines Gewerbebetriebes sind und diese auf die Erstgenannten abfärben. Einnahmen, welche nicht durch die Betriebsaufspaltung erzielt wurden, gelten ebenfalls als gewerbliche Einkünfte. Darunter fallen auch eine Vermietung an Dritte eines Wirtschaftsgutes⁸³ und stille Reserven. Die Art der Einkünfte hängt von der Tätigkeit eines Unternehmens ab. Dementsprechend haben Nur-Besitzgesellschafter gewerbliche Einkünfte, nachdem die Umqualifizierung vonstattenging.⁸⁴ Laut einem Urteil des FG Schleswig-Holstein greift die Abfärbetheorie erst ab 5 % der gewerblichen Einnahmen im Vergleich zu dem Gesamtumsatz. Folglich bleibt eine vermögensverwaltende Tätigkeit als solch eine bestehen, wenn ein besonders geringer Anteil der

⁸⁰ Vgl. BFH vom 09.07.1970, IV R 16/69, BStBl 1970 II, 722; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 78

⁸¹ Vgl. BFH vom 11.08.1966, IV 219/64, BStBl 1966 III, 601; zitiert nach Söffing, NWB-Datenbank, 2013; Abs. 78

⁸² Vgl. Rupp, 2013; S. 106 Abs. 2

⁸³ Vgl. BFH vom 22.02.2005, VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 1624

⁸⁴ Vgl. Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S.366 Abs. 3

Gewerbeeinkünfte vorliegt. Das Revisionsurteil des BFH vom 16.05.2013 bezieht dazu keine Stellung ab wann ein äußerst minimaler Anteil gegeben ist.⁸⁵

Unter die Rechtsform der **Gemeinschaft als Besitzunternehmen** fallen Bruchteils- und Erbgemeinschaften sowie eheliche Gütergemeinschaften. Grundsätzlich sind die gleichen Richtlinien wie bei einer Besitzpersonengesellschaft anzuwenden. Die Ausnahme besteht jedoch darin, dass die gewerblichen Einkünfte auf Wirtschaftsgüter, die in dem Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter liegen, nicht abfärben i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Hierbei sind die Grundsätze eines Einzelunternehmens als Besitzgesellschaft anzuwenden. Grundstücke, die an fremde Dritte vermietet werden, gehören folglich nicht zu dem Betriebsvermögen einer Gemeinschaft.⁸⁶

Zu den **einkommensteuerlichen Folgen der Besitzgesellschaft** gehören unter anderem, die Besteuerung der Einkünfte der Besitzgesellschaftler, die Thesaurierung der erzielten Gewinne sowie die Zinsschranke gem. § 4h EStG.

Die Einkünfte der Besitzgesellschaftler fallen unter das Einkommen i.S.v. § 2 EStG und gehören dem zu versteuernden Einkommen an. Aufgrund von § 32a Abs. 1 EStG werden diese über den persönlichen Steuersatz der einzelnen Gesellschafter versteuert. Eine Unterscheidung, ob die Einkünfte gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 EStG sind oder diese durch Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 S.1 Nr.1 EStG erzielt wurden, ist beispielsweise für die Gewerbesteuerermäßigung gem. § 35 Abs. 1 EStG gewichtig. Hierbei werden die tatsächlich bezahlten Beträge der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer verrechnet. Ebenso ist die Unterscheidung für den Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG von Bedeutung. Der Freibetrag kann bei Veräußerungen der vollständigen Beteiligung berücksichtigt werden. Wohingegen bei einem Veräußerungsgeschäft eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG eine Freigrenze i.H.v. 600 € gem. § 23 Abs. 3 S. 5 EStG zu beachten ist.

Die Unternehmenssteuerreform 2008 führte zwei Neuerungen nach sich. Zum einen, ist seitdem eine Thesaurierung der Gewinne i.S.v. § 34a EStG bei Besitzunternehmen in den Rechtsformen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft realisierbar. Hier bleibt jedoch zu prüfen, ob die Zinseszinsen, die Steuerbelastung des nicht

⁸⁵Vgl. FG Schleswig-Holstein vom 25.08.2011, 5 K 38/08, EFG 2012, 41 mit Revisionsurteil BFH vom 16.05.2013, IV R 54/11

⁸⁶Vgl. Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5.Auflage); S. 313 Rn. 1146

entnommenen Gewinns mit der zusätzlichen Nachversteuerung bis zu der Entnahme, aufwiegen.⁸⁷ Die Zinsschranke gem. § 4h EStG wurde eingeführt, um eine grenzüberschreitende steuerliche Gestaltung zu umgehen. Hierbei dürfen die Zinsaufwendungen nur in der Höhe der entstandenen Zinserträge in demselben Kalenderjahr miteinander verrechnet werden. Der Nettozinsaufwand wird jedoch nur bis zu 30 % des EBITDA als Betriebsausgabe abgezogen. Dies ist für eine Betriebskapitalgesellschaft rechtsgültig, wenn gem. § 8a Abs. 2 KStG unmittelbare oder mittelbare Gesellschafter für das Fremdkapital entlohnt werden und diese Vergütung mindestens 10 % des Nettozinsaufwands der Gesellschaft ausmacht. Für die echte Betriebsaufspaltung ist jedoch § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG entscheidend.⁸⁸ Im Allgemeinen versucht die Legislative eine Vermeidung der Zinsschranke bei einer klassischen Betriebsaufspaltung, indem kein Konzern anzunehmen ist, wenn die sachliche und personelle Verflechtung, die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens zur Folge hat, gem. § 4h Abs. 3 EStG.⁸⁹

Zu den **einkommensteuerlichen Folgen der Betriebsgesellschaft** zählen Gewinnausschüttungen, verbilligte bzw. unentgeltliche Nutzungsüberlassung sowohl aus privaten als auch aus betrieblichen Gründen und die verdeckten Einlagen.

Gewinnausschüttungen sind grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Falle einer Betriebsaufspaltung sind diese in beiden Fällen gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG. Unerheblich ist, ob das Besitzunternehmen offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen von der Betriebsgesellschaft erhält. Ausschüttungen, die dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, unterliegen dem Teileinkünfteverfahren. Aufgrund dessen sind diese zu 60 % in dem der Steuerpflicht unterliegenden Gewinn einzubeziehen gem. § 3 Nr. 40 lit. b EStG. Ebenfalls zu 60 % können die anfallenden Werbungskosten gewinnmindernd berücksichtigt werden gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG. Diese Beschränkung trifft desgleichen auf eine stetige dauerhafte Wertminderung der Beteiligung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu. Bei Einnahmen aus Kapitalvermögen, die dem Privatvermögen zugeschrieben werden können, geschieht die Besteuerung über die Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG. Hierbei sind die Werbungskosten nur über den sog. Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € abziehbar, i.S.v. § 20 Abs. 9 EStG.⁹⁰

⁸⁷ Vgl. Rupp, 2013; S. 111 Abs. 2 – S. 112 Abs. 2

⁸⁸ Vgl. Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S. 371 Abs. 4

⁸⁹ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 779 Abs. 4048

⁹⁰ Vgl. Ott, 2013; S. 29 Abs. 3 i.V.m. Rupp, 2013; S. 118 Abs. 2

Wird der Anspruch von dem Doppelgesellschafter auf die aus der Verpachtung eines wesentlichen Wirtschaftsguts entstehenden Forderungen der Betriebsgesellschaft nicht geltend gemacht, entstehen verdeckte Einlagen. Diese werden aufgrund des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG nur zum Teilwert beurteilt. Der Gesellschafter des Besitzunternehmens erzielt somit keine steuerpflichtigen Einnahmen. Folglich steigen die Anschaffungskosten seiner Anteile in der Höhe des Teilwertes der verzichteten Forderungen.⁹¹

Ob ein Betriebsausgabenabzug bei der ermäßigten oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung gewährt wird, hängt von den Gründen der Senkung ab. Ein Abzug wird gem. § 12 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG verwehrt, wenn die Nutzung des im Betriebsvermögen überlassenen Wirtschaftsguts betriebsfremd ist. Diese Begründung obliegt privater Gründe. Die Berichtigung des Gewinnes erfolgt über eine Nutzungsentnahme. Strittig war, ob die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung i.S.d. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG für betriebliche Gründe greift.⁹² Der BFH klärte die Situation durch das Urteil vom 28.02.2013. Unter das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG fallen Aufwendungen für die Wirtschaftsgüter, welche der Kapitalgesellschaft von dem Betriebskapitalgesellschafter zu Nutzung überlassen wurden, da Ausgaben in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vergütungen gem. § 3 Nr. 40a EStG, wie beispielsweise die Nutzungsüberlassung, stehen. Sinngemäß besagt § 3c Abs. 2 S. 1 EStG, dass nur Aufwendungen, die in Verbindung mit den teilweise besteuerten Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG anfallen, anteilig von den Betriebsvermögensmehrungen abgezogen werden können. Hiermit soll ein steuerlicher Doppelvorteil ausgeschlossen werden. Zum einen sind die Einnahmen von der Steuer befreit. Zum anderen würden diese mit den zusammenhängenden Ausgaben gemindert werden. Folglich findet die Abzugsbeschränkung keine Anwendung, sofern die Ausgaben voll abzugsfähig von den zu 100 % steuerpflichtigen Einnahmen sind. Ebenso ist § 3c Abs. 2 EStG auf irreversible einnahmelose Beteiligungen sowie im Betriebsvermögen stehende Wirtschaftsgüter, die vermögensbezogene Wertminderungen bzw. Aufwendungen haben, nicht anwendbar.⁹³

Die Gesellschafter eines Besitzunternehmens in der Rechtsform eines Einzelunternehmens bzw. einer Personengesellschaft nehmen, für ein an das Betriebsunternehmen gewährtes Darlehen, Zinsen ein. Sofern dieses Darlehen in dem Betriebsvermögen gehalten wird, erzielen die Gesellschafter gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7

⁹¹ Vgl. BFH vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II, 307; zitiert nach Rupp, 2013; S. 115 Abs. 2

⁹² Vgl. Rupp, 2013; S. 114 Abs. 2

⁹³ Vgl. BFH vom 28.02.2013, IV R 49/11

i.V.m. Abs. 8 und § 15 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG. Gehören die Darlehen jedoch in das Privatvermögen der Gesellschafter sind es nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das Vorliegen der Abgeltungsteuer i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 lit. b EStG und der Begrenzung des Werbungskostenabzugs i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG ist nicht mehr zutreffend bei einer Höhe der Anteile ab 10 %.⁹⁴

Besitzunternehmensgesellschafter, die für die Betriebskapitalgesellschaft die Tätigkeit des Geschäftsführers ausüben, erhalten eine **Geschäftsführervergütung**, welche gem. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entsprechen.⁹⁵ Pensionsrückstellungen werden ebenfalls als solche Einnahmen betrachtet, i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Als steuerlicher Vorteil können sowohl die Gehälter als auch die Pensionsrückstellungen als Betriebsausgabe abgezogen werden.⁹⁶ Bei Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft gestalten sich die Geschäftsführervergütungen sowie die Pensionsrückstellungen als Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Halbsatz 2 EStG.⁹⁷

Aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit der beiden Gesellschaften stellt sich die Frage der **Abschreibungsberechtigung** der überlassenen Wirtschaftsgüter. Grundsätzlich ist es derjenigen Gesellschaft gestattet, welche die Kosten zur Erhaltung bzw. Erneuerung der Nutzung trägt. Im Allgemeinen ist dies der wirtschaftliche Eigentümer, welcher jedoch oftmals mit dem zivilrechtlichen Eigentümer übereinstimmt. Somit hätte die Besitzgesellschaft den Anspruch darauf.⁹⁸ Falls sich das Betriebsunternehmen dafür entscheidet, die Instandhaltung der Wirtschaftsgüter zu übernehmen und funktionsunfähige Substanz zu ersetzen, darf dieses als Pächter keine Abschreibungen vornehmen. Der Verpächter hat noch immer das Recht, die Absetzung für Abnutzung i.S.d. § 7 EStG zu berücksichtigen.⁹⁹ Die Folgen der Substanzerhaltungsverpflichtung werden in *Kapitel 4.2 Gewinnermittlung und Bilanzierung* erläutert. Das Besitz- und Betriebsunternehmen sind berechtigt **Sonderabschreibungen** i.S.v. § 7g Abs. 5 EStG sowie **Investitionsabzugsbeträge** gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG einzubeziehen. Vorausgesetzt wird gem. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG

⁹⁴ Vgl. Rupp, 2013; S. 119 Abs. 2

⁹⁵ Vgl. BFH vom 09.07.1970, IV R 16/69, BStBl 1970 II, 722; zitiert nach Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S. 509 Abs. 3

⁹⁶ Vgl. Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S. 509 Abs. 3

⁹⁷ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 784 Rn. 4066

⁹⁸ Vgl. *ibid.*; S. 777 Rn. 4042

⁹⁹ Vgl. Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S. 509 Abs. 4

1. bei Bilanzen gem. § 5 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG ein kleineres Betriebsvermögen als 235.000 €,
2. bei Einnahmeüberschussrechnungen gem. § 4 Abs. 3 EStG einen maximalen Gewinn von 100.000 €.

Zusätzlich muss das Wirtschaftsgut mindestens zu 90 % in betrieblicher Nutzung sein und wenigstens sich solange in einer inländischen Betriebsstätte befinden bis das nachfolgende Wirtschaftsjahr der Anschaffung und Herstellung beendet ist, gem. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 lit. b EStG. Für Sonderabschreibungen gilt, dass in den vier Folgejahren der Anschaffung oder Herstellung maximal 20 % ergänzend zu den normalen Abschreibungen getätigt werden können, i.S.v. § 7g Abs. 5 EStG. Wohingegen für den Investitionsabzugsbetrag bis zu 40 % der Investition, jedoch nur bis zu einer Höhe von 200.000 €, drei Jahre vor der Anschaffung oder Herstellung gewinnmindernd abgezogen werden können.¹⁰⁰ Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, die Überlassung der bevorteilten Wirtschaftsgüter sei in Verbindung mit einer Betriebsaufspaltung schädlich, wegen der vorausgesetzten Verweildauer der Wirtschaftsgüter. Diese ist durch Veräußerung, einer Nutzungsüberlassung mit einer Dauer von über drei Monaten, einer Überführung in das Privat- bzw. Umlaufvermögen oder sogar in ein anderes Unternehmen nicht gegeben.¹⁰¹

Betriebskapitalgesellschaften sind dem **Köperschaftsteuer** mit ihrem Einkommen gem. § 1 Abs. 1 KStG unterworfen. Dieses wird mit einem Steuersatz von 15 % besteuert, gem. § 23 KStG. Das zu versteuernde Einkommen der Köperschaftsteuer darf weder von verdeckten Gewinnausschüttungen noch von verdeckten Einlagen i.S.v. § 8 Abs. 3 S. 2 und 3 i.V.m. Abs. 7 KStG beeinflusst werden.¹⁰²

Verluste auf Ebene des Betriebsunternehmens können über eine Sacheinlage des Besitzunternehmens ausgeglichen werden. Hierzu sollte die Besitzgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage über eine Sachkapitalerhöhung der Betriebsgesellschaft überlassen. Vorausgesetzt wird, dass das Wirtschaftsgut genügend stille Reserven aufweisen kann. Die Sacheinlage wird mit neuen Beteiligungen bezahlt, wodurch die Erhöhung erfolgsneutral zu verbuchen ist, i.S.d. § 20 UmwStG. Indem die Betriebskapitalgesellschaft das Wirtschaftsgut veräußert, werden stillen Reserven verfügbar

¹⁰⁰ Vgl. Ott, 2013; S. 46 Abs. 1-2

¹⁰¹ Vgl. BMF vom 08.05.2009, IV C 6 – S 2139 b/07/10002, BStBl 2009 I, 633, Rn. 44

¹⁰² Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 781 Abs. 4056

gemacht. Bis auf die Mindestbesteuerung liegen keine weiteren Besteuerungsmaßnahmen dieser Gewinne vor, da der Verlustvortrag gem. § 10d Abs. 2 EStG die Ertragsbesteuerung verhindert. Infolge des § 8c Abs. 1a S.1 KStG ist in solch einem Falle, ein Verlustabzug i.H.v. 25 % gem. § 8c Abs. 1 KStG möglich, da dies mit einer Sanierungsabsicht geschieht.¹⁰³ Wie bereits oben angesprochen, ist eine Verlustverrechnung i.S.v. § 10 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG in der Betriebsgesellschaft möglich. Auf ein Gewinn oder Verlust wirken Geschäftsführergehälter, die zu zahlende Miete eines gepachteten Wirtschaftsgutes oder die Zinsen eines Darlehens.¹⁰⁴ Köperschaftsteuerliche Organschaften haben jedoch nach § 15 KStG eine Beschränkung auf die Verlustverrechnung. Der Verlustvortrag gem. § 10d EStG ist deswegen nicht möglich. Eine köperschaftsteuerliche Organschaft setzt zum einen voraus, dass ein Ergebnisabführungsvertrag mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren realisiert wird.¹⁰⁵ Zum anderen ist es nicht ausreichend, dass die Anteile der Betriebskapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschafter gehalten werden, sondern diese sollten dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens stehen (finanzielle Eingliederung). Eine echte Betriebsaufspaltung erfüllt beide Kriterien. Der BFH ist jedoch nicht dieser Auffassung. Eine eigene gewerbliche Tätigkeit liegt bei dem Besitzunternehmen nicht vor, da es ursprünglich einer verpachtenden Tätigkeit nachgeht.¹⁰⁶ Der **Abzug der Schuldzinsen** wird sowohl durch die Zinsschranke, wie bereits oben erklärt, gem. § 8a Abs. 1 KStG als auch durch eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung i.S.v. § 8a Abs. 2 KStG begrenzt. Die sogenannte Konzern-Klausel begrenzt die Fremdkapitalvergütung, demzufolge den Überhang der Zinsaufwendungen zu den Zinserträgen der Köperschaft bzw. der Betriebskapitalgesellschaft, auf maximal 10 %. Dieser Überhang wird an einen Gesellschafter mit direkter oder indirekter Beteiligung oder an eine ihm nahe stehende Person entrichtet. Über dieser Begrenzung liegende Zinsaufwendungen sind schädliche Fremdfinanzierungen, da somit ein Konzern gegeben ist.

4.2 Gewinnermittlung und Bilanzierung

Durch die Gewinnermittlung bzw. die Bilanzierung werden die Folgen der rechtlichen Selbständigkeit des Besitz- und Betriebsunternehmens nochmals deutlich erkennbar.

¹⁰³ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage), S. 789 f. Rn. 4096

¹⁰⁴ Vgl. Rupp, 2013; S. 146 Abs. 2

¹⁰⁵ Vgl. Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S. 613 Abs. 2

¹⁰⁶ Vgl. BMF vom 10.11.2005, IV B 7 – S 2270 – 24/05, BStBl 2005 I, 1038; zitiert nach Rupp, 2013; S. 130 Abs. 1

Beide Gesellschaften haben ihren Gewinn eigenständig zu ermitteln. Dies geschieht bei der Besitzgesellschaft nach der Rechtsform entsprechend. Grundsätzlich trifft die Bilanzierung i.S.v. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG für die Besitzgesellschaft zu, da diese den Buchführungs- und Bilanzierungspflichten gem. den §§ 140, 141 AO unterliegen. Sofern eine Unterschreitung der Grenzen vorliegt, ist die Gewinnermittlung über die Einnahmeüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG vorzunehmen. Die Thesaurierung der Gewinne gem. § 34a EStG ist realisierbar, wenn eine Personengesellschaft vorliegt, die ihre Gewinne über die Bilanzierung ermittelt.¹⁰⁷ Gemeinhin liegt keine Pflicht für eine korrespondierende Bilanzierung zwischen den beiden Unternehmen vor. Jedoch wird dieser Grundsatz für Ausnahmen nicht beibehalten. Die Rechtsprechung beruft sich auf den einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen.¹⁰⁸ Ein Beispiel dieses Sonderfalls wäre die Substanzerhaltungsverpflichtung des Betriebsunternehmens gegenüber der Besitzgesellschaft. Wie bereits in dem *Kapitel 4.1 Allgemein* kurz erwähnt, sichert der Pächter dem Besitzunternehmen zu, die Wirtschaftsgüter instandzusetzen oder ausgediente Wirtschaftsgüter zu erneuern. Das Betriebsunternehmen passiviert Rückstellungen zur Substanzerhaltung, während auf der Ebene des Besitzunternehmens ein Anspruch zur Substanzerhaltung in der gleichen Höhe zu aktivieren ist. Die Rückstellungen sind über den Nutzungszeitraum in Raten zu erfassen, gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG. Um die Höhe der Raten berechnen zu können, wird der Wiederbeschaffungswert dieses Gutes herangezogen. Folglich sollen zum Ende der Nutzungszeit die Wiederbeschaffungskosten des Wirtschaftsgutes zurückgestellt worden sein. Hierbei sollte das Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG berücksichtigt werden.¹⁰⁹

4.3 Gewerbesteuer

Sowie in der Gewinnermittlung als auch in der Bilanzierung liegen in der Gewerbesteuer zwei rechtlich eigenständige Gesellschaften vor. Die Gewerbesteuerpflicht des Betriebsunternehmens lässt sich durch die gewählte Rechtsform herleiten gem. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG. Wohingegen bei der Besitzgesellschaft über die gewerblich gewordene Vermögensverwaltung die Gewerbesteuer festgesetzt werden kann.¹¹⁰

¹⁰⁷ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 774 Abs. 4031

¹⁰⁸ Vgl. BFH vom 08.03.1989, X R 9/86, BStBl 1989 II, 714

¹⁰⁹ Vgl. Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S. 369 Abs. 3

¹¹⁰ Vgl. BFH vom 12.11.1985, VIII R 240/81, BStBl 1986 II, 296

Hierbei entsteht ein Widerspruch der Rechtsprechungen, da die gewerblich gewordenen Tätigkeiten auf dem einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen basieren, während gleichzeitig zwei selbständige Unternehmen für die Gewerbesteuer angenommen werden.¹¹¹ Das Korrespondenzprinzip verhindert eine doppelte Besteuerung der Miet- und Pachtzinsen, da diese bei der Besitzgesellschaft hinzugerechnet und bei der Betriebsgesellschaft abgezogen werden.¹¹² Aufgrund der Streichung des § 9 Nr. 4 GewStG mit der korrespondierenden Kürzung der Miet- und Pacht aufwendungen durch die Unternehmenssteuerreform 2008, ist eine doppelte Erfassung dennoch möglich gem. § 8 Nr. 1 lit. d bis f GewStG. Hierzu wird allerdings vorausgesetzt, dass nach § 8 Nr. 1 GewStG der Freibetrag i.H.v. 100.000 € überstiegen wird, damit von der Summe, der in Nr. 1 aufgelisteten **Hinzurechnungen** in den Gewerbeertrag eingerechnet werden können. In Buchstabe d) sind bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens genannt. Hiervon sollen 20 % der Miet- und Pachtzinsen zu dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Die unbeweglichen Wirtschaftsgüter sind in Buchstabe e) geregelt. Bei dem Gewerbeertrag sind diese mit 50 % der Zinsen zu berücksichtigen.¹¹³ Außer den Zinsen werden die Aufwendungen der Substanzerhaltung berücksichtigt. Die Hinzurechnung impliziert überlassene Rechte, die eine zeitliche Begrenzung haben, mit 25 % der anfallenden Aufwendungen gem. § 8 Nr. 1 lit. f GewStG. Ein Beispiel der Doppelbelastung sind Darlehen, da die Rechtsprechung eine Kompensation der Zinseinnahmen mit den Zinsaufwendungen in dem Besitzunternehmen verweigert.¹¹⁴ Vorteilhaft wirkt sich jedoch der Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG i.H.v. 24.500 € auf die Besitzpersonengesellschaft aus. Die Gesellschafter haben zusätzlich die Möglichkeit, die Gewerbesteuer nach dem § 35 EStG in ihrer Einkommensteuererklärung zu verrechnen.¹¹⁵

Nachdem dem Gewerbeertrag die Hinzurechnungen erfolgt sind, werden die **Kürzungen** nach § 9 GewStG durchgeführt. Der Grundbesitz wird nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG pauschal mit 1,2 % des Einheitswertes, der im Betriebsvermögen erfasst und nicht von der Grunderwerbsteuer befreit ist, abgezogen. Ausführlich diskutiert wird, ob das Besitzunternehmen die Bemessungsgrundlage durch eine erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG schmälern darf. Hierdurch soll eine Benach-

¹¹¹ Vgl. BFH vom 26.04.1966, I 102/63, BStBl 1966 III, 426; Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S. 510 Abs. 4

¹¹² Vgl. Ebber, 2013; unter 2. Gewerbesteuer

¹¹³ Vgl. Steuerrecht; Prof. Dr. Klaus Tipke, Prof. Dr. Joachim Lang; Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013 (21. Auflage); S. 703 Abs. 91

¹¹⁴ Vgl. BFH vom 07.07.2004, XI R 65/03, BStBl 2005 II, 102; zitiert nach Rupp, 2013; S. 138 Abs. 2f.

¹¹⁵ Vgl. Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S. 366 Abs. 6

teilung der Kapitalgesellschaften, die ihren eigenen Grundbesitz verwalten und nach § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG einer Gewerbesteuerpflicht unterliegen, gegenüber den Personengesellschaften, welche dieselbe Tätigkeit haben, jedoch von der Gewerbesteuer befreit sind, ausgeschlossen werden.¹¹⁶ Die Besitzpersonengesellschaft hat offensichtlich nur die Tätigkeit zur Verwaltung des eigenen Grundbesitzes. Der BFH ist der Auffassung, dass Verwaltungstätigkeiten, die durch eine Betriebsaufspaltung gewerblich wurden, prinzipiell keine Berechtigung zur Verwendung der Kürzung haben. Begründet wird die gewerblich gewordene Verwaltung als Folge des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens.¹¹⁷ Durch die konsequente Ablehnung der erweiterten Kürzung, kann diese ebenfalls nicht bei der Merkmalsübertragung gestattet werden. Die **Merkmalsübertragung** wurde zum ersten Mal durch den BFH am 29.03.2006 anerkannt. Hierbei überträgt eine gewerbesteuerbefreite Betriebsgesellschaft i.S.d. § 3 Nr. 20 GewStG die Befreiung an die Besitzgesellschaft.¹¹⁸ Gewerbesteuerliche Verluste werden grundsätzlich nach § 10a GewStG vorgetragen.

Die **gewerbesteuerliche Organschaft** bildete sich parallel zu der körperschaftsteuerlichen Organschaft und besitzt wie diese die gleichen Voraussetzungen, die bereits in *Kapitel 4.1. Allgemein* aufgelistet wurden. Zum einen muss das Betriebsunternehmen in das Besitzunternehmen finanziell integriert sein. Zum anderen ist der Gewinnabführungsvertrag auf wenigstens fünf Jahre datiert und wird auch in dieser Zeit ausgeführt gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG. Hierdurch ist die Betriebskapitalgesellschaft als eine Betriebsstätte der Organschaft zu betrachten, die zwar eigenständig den Gewerbeertrag i.S.v. § 7 GewStG ermittelt, jedoch keine eigene Besteuerung des Gewerbeertrages hat. Nach R 7.1 Abs. 5 S. 3 GewStR entfällt eine Hinzurechnung gem. § 8 GewStG, sofern die Organschaft diese Beträge doppelt berücksichtigen würde.¹¹⁹

4.4 Umsatzsteuer

Die beiden Unternehmen, die infolge der Betriebsaufspaltung entstehen, unterliegen nach § 2 Abs. 1 UStG der Umsatzsteuer. Sowohl die Besitzgesellschaft als auch die Betriebsgesellschaft ist jeweils als eigenständiges Unternehmen zu betrachten. Hierdurch ist der Geldfluss zwischen den beiden Unternehmen als Umsatz zwischen fremden Dritten zu interpretieren. Um die Besteuerung dieser Umsätze zu vermeiden,

¹¹⁶ Vgl. BT-Drs. 3/260, S65; zitiert nach Rupp, 2013; S. 140 Abs. 2f.

¹¹⁷ Vgl. BFH vom 22.01.2009, IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279; zitiert nach Rupp, 2013; S. 140 Abs. 2f.

¹¹⁸ Vgl. BFH vom 29.03.2006, X R59/00, BStBl 2006 II, 661

¹¹⁹ Vgl. Rupp, 2013; S. 137 Abs. 3

kann eine umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gebildet werden.¹²⁰ Anders als bei einer gewerbesteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Organschaft wird hier neben der finanziellen Eingliederung eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung vorausgesetzt. Eine finanzielle Integration kann als gegeben betrachtet werden, sofern das Besitzunternehmen als Organträger seinen Willen aufgrund der Stimmenmehrheit i.S.d. § 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 KStG verwirklichen kann.¹²¹ Eine wirtschaftliche Eingliederung erfordert von dem Besitzunternehmen eine beherrschende Stellung, sodass sich die Organgesellschaft, ein Betriebsunternehmen als juristische Person, dieser fügen kann.¹²² Infolge der Unterordnung ist die Organgesellschaft unselbständig und als Einheit des Organträgers anzusehen. Der Wille des Organträgers muss in der Geschäftsführung der beiden Unternehmen realisiert werden, damit eine organisatorische Eingliederung stattfinden kann. Die personelle Verflechtung ist eine solche Integration, da die beherrschenden Gesellschafter zusammen die Geschäftsführung übernehmen. Die hieraus resultierenden Umsätze zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2/3 UStG nicht steuerbar. Wohingegen der Organträger, als Unternehmen der Organschaft gem. Abschnitt 2.8 Abs. 1 S. 6 UStAE, die Außenumsätze der Organgesellschaft für steuerliche Absichten übertragen bekommt.¹²³ Die Personengruppentheorie wurde vom BFH abgewiesen mit der Begründung, dass eine Mehrheit der Anteile klar erkennbar sein sollte, ohne dass mehrere Gesellschafter zusammen diese besitzen.¹²⁴

4.5 Haftung

Als großer Vorteil der Betriebsaufspaltung gilt die Aufteilung der Haftung, da beträchtliche Anteile des Betriebsvermögens von den risikobehafteten Geschäften distanziert werden können. Diese Geschäfte werden in dem Betriebsunternehmen getätigt. Wohingegen die Besitzgesellschaft, in einer weniger risikobehafteten Tätigkeit, nämlich die Verwaltung von Anlagegegenstände zuständig ist. Somit kann das Anlagevermögen prinzipiell der Haftung entzogen werden. Die Haftungsbegrenzung kann jedoch durch-

¹²⁰ Vgl. Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S.510 Abs. 6

¹²¹ Vgl. BFH vom 19.05.2005, V R 31/03, BStBl 2005 II, 671; zitiert nach (Nagel, 2013 (8. Auflage)); S. 788 Rn. 4088

¹²² Vgl. BFH vom 13.09.1989, I R 110/88, BStBl 1990 II, 24

¹²³ Vgl. Kußmaul, 2013 (7. Auflage); S.624 Abs. 1,2, 4

¹²⁴ Vgl. BFH vom 22.04.2010, V R 9/09, BFH/NV 2010, 1581

brochen werden.¹²⁵ Wie bereits in *Kapitel 3.1 Echte und unechte Betriebsaufspaltung* erwähnt, nimmt das Betriebsunternehmen in der Regel die Rechtsform einer GmbH oder einer AG an, während das Besitzunternehmen sich für ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft entscheidet. Bei einer GmbH ist beispielsweise nur das Gesellschaftsvermögen haftend gem. § 13 Abs. 2 GmbHG, weswegen eine Betriebsgesellschaft oftmals nur eine Einlage in Höhe des Mindestkapitals besitzt. Das Unternehmen ist folglich auf weitere Kapitaleinlagen angewiesen. Einmalig konnte eine kapitalersetzende Gesellschaftsleistung i.S.d. §§ 32a, 32b GmbHG a.F. in das Betriebsunternehmen von der Besitzgesellschaft eingebracht werden. Im Falle einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft, war es dem Insolvenzverwalter nicht möglich, den überlassenen Gegenstand auf sich zu übertragen, damit er diesen über die Insolvenzmasse hätte veräußern können. Es lag nur eine Befugnis zur Weiternutzung innerhalb des Gesamtunternehmens bzw. zur Weitervermietung an Dritte vor, um den Gegenstand verwerten zu können. Die Besitzgesellschaft bekommt ihre Zahlungen von der insolventen Betriebsgesellschaft, nachdem alle anderen Gläubiger ihre Forderungen erhalten haben und i.S.d. § 32a Abs. 3 GmbHG a.F. konnte der Miet- und Pachtvertrag nicht vor der Beendigung des Insolvenzverfahrens gekündigt werden. Dieser Sachverhalt entspricht einer erweiterten Haftung. Durch das am 01.11.2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) wurden die §§ 32a, 32b GmbHG gestrichen und in veränderter Form in § 135 Abs. 3 InsO eingefügt.¹²⁶ Der Gesellschafter muss die Tatsache der weiteren Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsgutes, auf das die Betriebsgesellschaft zur Fortführung ihres Betriebes angewiesen ist, annehmen. Jedoch ist diese auf ein Jahr festgelegt. Das Jahr beginnt mit der Insolvenzeröffnung und der Gesellschafter erhält einen Ausgleichsanspruch i.S.v. § 135 Abs. 3 S. 2 InsO. Hiermit soll eine zusätzliche Einzahlung des Anteilseigners vermieden werden.¹²⁷

Eine steuerspezifische Haftung ist in § 74 AO geregelt. Diese Regelung betrifft Personen, die sowohl eine wesentliche Beteiligung in einem Unternehmen haben als auch Eigentümer von Gegenständen sind, die in diesem Unternehmen zur Nutzung vorliegen. In dem Nutzungszeitraum des Gegenstandes kann der Eigentümer für die Unternehmenssteuern haftbar gemacht werden. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor,

¹²⁵ Vgl. Münchner Anwaltshandbuch, Personengesellschaftsrecht; Dr. Hans Gummert, Arnhold/Pathé; Verlag C.H. Beck München 2005; S. 914 Rn. 165

¹²⁶ Vgl. Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5.Auflage); S. 371 Rn. 1462f.

¹²⁷ Vgl. Kaligin, 2013 (8. Auflage); S. 41 Abs. 2

sofern der Gesellschafter mehr als 25 % beteiligt ist.¹²⁸ Unter § 74 Abs. 2 AO fallen zwei bis drei beherrschende Gesellschafter, die jeweils die gleichen Anteile in der Besitz- und Betriebsgesellschaft halten sowie eine Einmann-Betriebsaufspaltung. Ein Nur-Gesellschafter erfüllt nicht das vorgegebene Merkmal, da dieser an der jeweiligen anderen Gesellschaft nicht beteiligt ist. Der Doppelgesellschafter hat darauf zu achten, dass seine Beteiligung aus über einem Viertel der Stimmrechte besteht oder er besitzt einen beherrschenden Einfluss gem. § 74 Abs. 2 S. 2 AO. Die Auswirkungen auf die Personengruppentheorie sowie die getätigten Aussagen zu einer unwesentlichen Beteiligung, entspringen dem Umkehrschluss der ausschließlichen Erwähnung der wesentlichen Beteiligung. Die Intention das Unternehmen in seiner Haftung zu beschränken, ist für die Steuerschuld selbst begrenzt.¹²⁹ Im Falle einer Organschaft ist dies deutlich zu erkennen. Der Organträger, welcher der Besitzgesellschaft entspricht, hat die Steuerschuld der Organgesellschaft zu bewältigen und wird somit zur Haftung herangezogen.¹³⁰

¹²⁸ Vgl. BFH vom 23.05.2012, VII R 28/10, BStBl 2012 II, 763

¹²⁹ Vgl. Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5.Auflage); S. 372 Rn. 1481ff.

¹³⁰ Vgl. Kaligin, 2013 (8. Auflage); S. 59 Abs. 2

5. Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Zur Beendigung einer Betriebsaufspaltung muss eine Voraussetzung wegfallen. Diese sogenannte Entflechtung kann ebenso gewollt bzw. ungewollt sein, ebenso wie die Entstehung. In der nachfolgenden Übersicht sind verschiedene Gründe zur Beendigung zu erkennen.

Abbildung 3: Übersicht der beabsichtigten bzw. unbeabsichtigten sachlichen und personellen Entflechtung

	Sachliche Entflechtung	Personelle Entflechtung
beabsichtigt	Pachtverhältnis beendet	Verschenkung bzw. Veräußerung der Gesellschafteranteile
	Rückgabe bzw. Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage	Vorweggenommene Erbfolge
unbeabsichtigt	Bedeutungsverlust der wesentlichen Betriebsgrundlage für das Betriebsunternehmen	Minderjähriger Gesellschafter erreicht Volljährigkeit → Eltern verlieren Mehrheitsverhältnis

Quelle: eigene Darstellung

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens des Betriebsunternehmens führt ebenfalls zu einer Auflösung der Betriebsaufspaltung. Eine stetige Folge der Beendigung ist bei dem Besitzunternehmen die Annahme einer Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG, wodurch die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter aufgedeckt und versteuert werden müssen. Diese werden als Aufgabegewinn betrachtet.¹³¹ Wirtschaftsgüter, die in dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft stehen, werden in das Privatvermögen übertragen. Durch eine entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte dieser Gegenstände werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG erwirtschaftet.¹³² Gem. § 34 Abs. 3 S. 1 EStG unterliegt der Veräußerungsgewinn dem ermäßigten Steuersatz, sofern dieser nicht größer als 5 Mio. € ist und die persönlichen Prämissen erfüllt sind. Beim Vorliegen einer Beteiligung von 100 Prozent an einer Betriebskapital-

¹³¹ Vgl. BFH vom 06.03.1997, XI R 2/96, BStBl 1997 II, 460

¹³² Vgl. BFH vom 25.08.1993, XI R 6/93, BStBl 1994 II, 23, m.w.N.

gesellschaft kann für den Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG das Teileinkünfteverfahren i.S.v. § 3 Nr. 40 EStG angewendet werden, jedoch wird dieser Teil nicht mit dem ermäßigten Steuersatz begünstigt i.S.v. § 34 Abs. 2 S. 1 EStG.¹³³ Eine weitere Vergünstigung ist eine Gewährung eines einmaligen Freibetrages gem. § 16 Abs. 4 EStG mit dem Vorliegen der dazugehörigen Voraussetzungen. Der BFH hat das Vorliegen einer Betriebsaufgabe, als Folge der Beendigung einer Betriebsaufspaltung, in einigen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen abgewiesen, wobei es keine stringenten Rechtsfolgen sind.

1. Eine unterbrochene Betriebsaufspaltung wird angenommen, sofern diese nur vorübergehend nicht weitergeführt wird und beispielsweise durch eine künftige Wiederaufnahme der personellen Verflechtung gegeben ist.¹³⁴
2. Werden die Bedingungen einer Betriebsverpachtung durch das überlassene Wirtschaftsgut erfüllt, während das Besitzunternehmen nicht die Beendigung der Betriebsaufspaltung geäußert hat, liegt eine Erzielung von Einkünften eines Gewerbebetriebes vor.¹³⁵
3. Gesellschafter, die ihre Stimmenmehrheit nur erreicht haben, da ihre Anteile mit denen ihres minderjährigen Kindes zusammengerechnet wurden, verlieren diese mit der Volljährigkeit ihres Kindes die Mehrheit. Die personelle Verflechtung entfällt. Es besteht jedoch die Möglichkeit aufgrund eines Billigkeitsantrages, weiterhin gewerbliche Einkünfte im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung zu erwirtschaften, sofern die Voraussetzungen einer solchen gegeben sind.¹³⁶
4. Die sachliche Verflechtung entfällt durch die Beendigung des Betriebes bei der Betriebsgesellschaft. Sofern das Besitzunternehmen nicht die Aufgabe der Betriebsaufspaltung erklärt und eine absehbare Aufnahme des Betriebes in ähnlicher Form wieder fortgesetzt werden kann, ist eine Betriebsunterbrechung anzunehmen.¹³⁷

Um eine Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden, muss das Besitzunternehmen gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen. Dies ist zum einen

¹³³ Vgl. Nagel, 2013 (8. Auflage); S. 792 Abs. 4105

¹³⁴ Vgl. BFH vom 06.03.1997, XI R 2/96, BStBl 1997 II, 460

¹³⁵ Vgl. BFH vom 05.02.2003, VIII B 134/01, BFH/NV 2003, 909 m.w.N.

¹³⁶ Vgl. R 16 Abs. 2 S. 3 und 4 EStR

¹³⁷ Vgl. BFH vom 14.03.2006, VII R 80/03; BStBl 2006 II, 591

möglich, indem eine gewerbliche Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft auf die anderen Einnahmen, vor der Auflösung der Betriebsaufspaltung oder im Zuge dieser, abfährt i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1. Zum anderen ist die Vermeidung über eine gewerbliche Prägung der Besitzpersonengesellschaft zu erreichen, wenn diese gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Kapitalgesellschaften als Gesellschafter, die persönlich haften, hat und die Kommanditisten nicht für geschäftsführende Tätigkeiten autorisiert sind.¹³⁸ Außerdem kann das Besitzunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden. Die Betriebskapitalgesellschaft wird in diesem Fall mit der Besitzgesellschaft verschmolzen. Gem. § 120 1 UmwG kann die Verschmelzung einer Betriebsgesellschaft auf einen Alleingesellschafter erfolgen. Nicht jede Rechtsform ist verschmelzungsfähig wie beispielsweise die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Die Verschmelzungsfähigen werden in § 3 UmwG aufgezählt.¹³⁹

¹³⁸ Vgl. Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage); S. 377 Abs. 2f.

¹³⁹ Vgl. Kaligin, 2013 (8. Auflage); S. 289 Abs. 2f.

6. Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung

Durch Rechtsprechungen in den letzten Jahrzehnten entwickelte sich das steuerliche Konstrukt der Betriebsaufspaltung. Der Kern dieser wurde im Jahre 1924 das erste Mal durch ein RFH-Urteil beschrieben. Darunter fällt die Umwandlung von einer Personengesellschaft zu einer Kapitalgesellschaft durch die Verpachtung der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft, mit der Absicht eine Einsparung der Einkommensteuer zu erzielen.¹⁴⁰ Demzufolge hatte das Besitzunternehmen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG und stellte keinen Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG dar. Dies änderte sich durch Fritz Reinhardt, damaliger Staatssekretär des Reichsfinanzministeriums. Er gab den Anreiz, dass die Gewerbesteuer der Betriebsgesellschaft durch die zu zahlenden Pachtzinsen und die Gehälter der geschäftsführenden Gesellschafter verringert wird. Dementsprechend sei bei der Besteuerung keine Gleichbehandlung mehr gegeben. Am 27.04.1938¹⁴¹ fällte der RFH das erste Urteil, in dem das Besitzunternehmen ein Gewerbebetrieb darstellen könnte und festigte diesen Gedankengang mit dem Urteil vom 01.07.1942.¹⁴² Die Rechtsprechung beschränkte sich allerdings nur auf die Fälle, die heute als echte Betriebsaufspaltung bekannt sind. Sowohl der OFH als auch der BFH erkannten diese Rechtsprechung an.¹⁴³ Ergänzungen, wie die unechte Betriebsaufspaltung, wurden durch den BFH getätigt. Die Definitionen zu der echten und unechten Betriebsaufspaltung werden in *Kapitel 3.1 Echte und unechte Betriebsaufspaltung* erläutert. Der Große Senat des BFH wendet sich mit seinem Beschluss vom 08.11.1971 von der vorherigen Aussage, welche besagt, dass es bei der Betriebsaufspaltung um ein einheitliches Unternehmen geht, ab und beschließt stattdessen den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen als Verbindung der beiden Beteiligungsunternehmen vorauszusetzen, um eine Betriebsaufspaltung durchzuführen. Die Gesellschafter der beiden Unternehmen müssen in der Lage sein ihren Willen in diesen durchsetzen zu können.¹⁴⁴ Deutlich zu erkennen ist in der Entstehungsgeschichte, dass es sich ausschließlich um ein Rechtsinstitut handelt, welches durch das Richterrecht entstanden ist. Wie umstritten die Betriebsaufspaltung ist, zeigt dass das Bundesverfassungsgericht darüber mehrmals entscheiden musste. In dem Beschluss vom 14.01.1969 erklärte das Verfassungsgericht die Rechtsgrundlage einer

¹⁴⁰ Vgl. RFH vom 03.12.1924, VI eA 188/24, RFHE 16, 15; zitiert nach Rupp, 2013; S. 9 Abs. 2

¹⁴¹ Vgl. RFH vom 27.04.1938, VI 136/38, StuW 1938 Nr. 370; zitiert nach Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5.Auflage); S. 61 Rn. 25

¹⁴² Vgl. RFH vom 01.07.1942, VI 96/42, RStBl 1942, 1081; zitiert nach *ibid.* S. 58 Rn. 13

¹⁴³ Vgl. BFH vom 03.11.1959, I 217/58U, BStBl 1960 III, 50

¹⁴⁴ Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl 1972 II, 63; zitiert nach (Rupp, 2013); S. 11 Abs. 1

Betriebsaufspaltung als verfassungskonform. Es betonte jedoch, dass eine verfassungsrechtliche Prüfung auf der Entscheidung basiert, ob eine unzutreffende Betrachtungsweise der Grundrechte vorliegt. Deswegen fand keine Untersuchung der Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens statt. Die Rechtsnorm der Betriebsaufspaltung kann weiterhin von den Fachgerichten entschieden werden.¹⁴⁵ In späteren Urteilen wurde der Weiterentwicklung des Rechtsinstituts durch das Richterrecht ebenfalls stattgegeben und die Kritik an der fehlenden Gesetzesgrundlage zurückgewiesen, da kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG vorliegt.¹⁴⁶ Folglich verletzt eine Betriebsaufspaltung nicht die Grundrechte. Bei einer Gütergemeinschaft ist unter Eheleuten darauf zu achten, dass die Vermögen der Ehepartner als ein Gesamtvermögen gem. § 1421 BGB verwaltet werden und diese im Zusammenhang einer Betriebsaufspaltung unterliegen können, sofern die Beteiligung an dem Betriebsunternehmen nicht durch einen Ehevertrag gem. § 1408 Abs. 1 BGB geschützt ist. Die Gütergemeinschaft wäre in dem Besitzunternehmen anzufinden. Hierbei ist von einer Gleichbehandlung und nicht von einer Benachteiligung der Eheleute i.S.d. Art. 3 GG auszugehen.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Vgl. BVerfG vom 14.01.1969, 1 BvR 136/62, BStBl 1969 II, 389; zitiert nach Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5.Auflage); S. 59 Rn. 17

¹⁴⁶ Vgl. diverse Urteile, bspw. BVerfG vom 12.03.1985, 1 BvR 57/81, BStBl 1985 II, 475; vom 25.03.2004, 2 BvR 944/00, HFR 2004, 691

¹⁴⁷ Vgl. BVerfG vom 14.02.2008, 1 BvR 19/07, HFR 2008, 754

B. Betriebsaufspaltung in internationaler Betrachtung

Die Sachverhalte erstrecken sich immer öfter auf die internationale Betrachtungsweise, obwohl die Betriebsaufspaltung ein nationales Rechtskonstrukt ist. Hierbei entstehen vielseitige Probleme bei der Besteuerung. Im Vordergrund steht immer wieder die Frage, ob die Betriebsaufspaltung abkommensrechtlich anerkannt wird und welche Konsequenzen dies nach sich zieht.

In dem ersten Kapitel des zweiten Schwerpunktes werden die verschiedenen Fallkonstellationen sowie die durch das Jahressteuergesetz 2009 verursachten Änderungen erklärt. Vor allem die Gesetzgebung ist bestrebt, möglichst hohe Steuereinnahmen durch eine Betriebsaufspaltung einzunehmen, weswegen diese mit Gesetzesänderungen gegen die ausländische Besteuerung agiert. Danach folgt eine ausführliche Betrachtung der unterschiedlichen Probleme der einzelnen Fallmöglichkeiten. Die Problematik kann sowohl auf nationaler Ebene als auch auf internationaler Sichtweise bestehen, beispielsweise durch die Besteuerung der inländischen bzw. der ausländischen Gesellschafter mit ihren Einkünften oder welche Voraussetzungen für die Anerkennung des deutschen Rechtskonstrukts gegeben sein müssen. Differente Meinungen zwischen der Finanzverwaltung und dem Bundesfinanzhof tragen zu dem Diskussionspotential bei.

1. Allgemein

Neben den nationalen Tätigkeiten eines Unternehmens werden die internationalen Geschäftsbeziehungen immer bedeutsamer. So ist es auch im Falle einer Betriebsaufspaltung. Anfänglich handelte es sich ausschließlich um ein nationales Rechtskonstrukt wie in *Kapitel 6. Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung* näher erläutert wurde. Dessen ungeachtet findet dieses in stetig wachsender Anzahl, über die Grenze hinweg, Anwendung. Folglich kam die Frage auf, ob eine Betriebsaufspaltung auch im Ausland durchgeführt werden kann und welche Konsequenzen nach sich gezogen werden würden. Grundsätzlich haben sowohl die Rechtsprechung¹⁴⁸ als auch die Finanzverwaltung¹⁴⁹ die Auffassung, dass das Prinzip der Betriebsaufspaltung grenzüberschreitend möglich ist.

Drei Fallkonstellationen sind für die praktische Anwendung von Bedeutung. In der Ersten existiert ein ausländisches Besitzunternehmen, während das Betriebsunternehmen im Inland gelegen ist. Eine zweite Möglichkeit ist ein inländisches Besitzunternehmen mit einem Betriebsunternehmen, das sich im Ausland befindet. Diese beiden Konstellationen sind als sogenannte Betriebsaufspaltung über die Grenze bekannt. Eine Ansässigkeit der beiden Unternehmen im Inland mit Beteiligungen von ausländischen Gesellschaftern, kann als dritte Möglichkeit angesehen werden. Problematisch ist hierbei die Besteuerung der Gesellschafter im Abkommensrecht. Demnach ist zu klären welcher Staat das Besteuerungsprivileg hat. Bei der Betriebsaufspaltung über die Grenze besteht die Problematik der Besteuerung im nationalen Recht.¹⁵⁰ Mit dem **Jahressteuergesetz (JStG) 2009** wurde eine klarere Linie in diese eingebracht. Fragwürdig bleibt hingegen, ob die Grundsätze der Rechtsnorm einer Betriebsaufspaltung auf die abkommensrechtliche Ebene durchgeschlagen werden kann. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass Unternehmensgewinne infolge des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA in dem Anwenderstaat, in diesem Falle Deutschland, zu berücksichtigen sind. Somit werden die Einkünfte einer Personengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG bzw. auf internationaler Ebene erwirtschaftet die Personengesellschaft Einkünfte gem. Art. 7 OECD-MA. Begründet wird diese Betrachtungsweise mit der fehlenden Existenz

¹⁴⁸ Vgl. BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602

¹⁴⁹ Vgl. BMF Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl 1999 I, 1076

¹⁵⁰ Vgl. Carmen Bachmann; Internationale Betriebsaufspaltung; Peter Lang GmbH Internationaler Verlag der Wissenschaften (2004); S. 26 Abs. 3, S. 27 Abs. 2

der Definition von Gewinnen eines Unternehmens in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bzw. in dem OECD-Musterabkommen.¹⁵¹ Der BFH wiederum vertritt die gegenteilige Ansicht und macht diese in dem Urteil vom 25.05.2011 deutlich. Die Einkünfte unterliegen ihrer tatsächlich vereinnahmten Art, wodurch die vermögensverwaltenden Einkünfte keinen gewerblichen Einkünften entsprechen. Die eingeschlagene Richtung bezüglich der nicht Anwendbarkeit auf internationaler Ebene der gewerblichen Infektion bzw. Prägung gem. § 15 Abs. 3 S. 2 EStG wird somit fortgeführt.¹⁵² Folglich sind solche Einkünfte aufgrund des Ansässigkeitsstaatsprinzips im Abkommensrecht in dem Staat des Gesellschafters zu besteuern. Durch Art. 6 OECD-MA wird jedoch zwischen unbeweglichem und beweglichem Vermögen differenziert. Unbewegliche Wirtschaftsgüter fallen demnach in das Belegenheitsprinzip nach Art. 6 Abs. 1 OECD-MA, während bewegliche Wirtschaftsgüter in dem Staat der Ansässigkeit ihres Gesellschafters besteuert werden. Die Legislative ist bestrebt diese Rechtsfolge zu revidieren und führte mit dem JStG 2009 § 50i EStG ein.¹⁵³ Dieser besagt, dass Wirtschaftsgüter, die in das Betriebsvermögen übertragen wurden und hierbei keine Besteuerung der stillen Reserven vorgenommen wurde, mit ihren künftigen Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne innerstaatlich zu besteuern sind. Sollte in einem DBA eine konträre Vorschrift wie beispielsweise das Ansässigkeitsstaatsprinzip vorliegen, ist § 50i EStG auf nationaler Ebene ebenso anzuwenden. In diesen Fällen muss die Doppelbesteuerung mit einem Verständigungsverfahren gelöst werden.¹⁵⁴

Eine **vierte Konstellation**, der sogenannte Outbound-Fall, kann ebenfalls in Betracht gezogen werden. Diese ist eher theoretischer Natur. Hierbei sind sowohl die Besitzgesellschaft als auch die Betriebsgesellschaft im Ausland. Die Gesellschafter jedoch befinden sich im Inland.¹⁵⁵

¹⁵¹ Vgl. BMF vom 16.04.2010, IV B 2 – S – 1300/09/10003; BStBl 2010 I, 354, Rn. 2.2.1

¹⁵² Vgl. BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602, Rn. 22; vom 28.04.2010 I R 81/09, BFHE 229, 252; vom 9.12.2010 I R 49/09, BFHE 232, 145

¹⁵³ Vgl. Söffing & Micker, 2013 (5. Auflage); S. 216 Rn. 694

¹⁵⁴ Vgl. Unternehmensgewinne (DBA) – Art. 7 OECD-MA; Uwe Ritzkat; NWB-Datenbank, InfoCenter; unter V. Abs. 4

¹⁵⁵ Vgl. Doppelbesteuerungsabkommen – Nationale und internationale Entwicklungen; Prof. Dr. Hubertus Baumhoff, Dr. Jens Schönfeld (Hrsg.); Kapitel: Anwendung von DBA auf Personengesellschaften; Dr. Helder Schnittker; Verlag Dr. Otto Schmidt Köln 2012; S. 59 Abs. 2

2. Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung

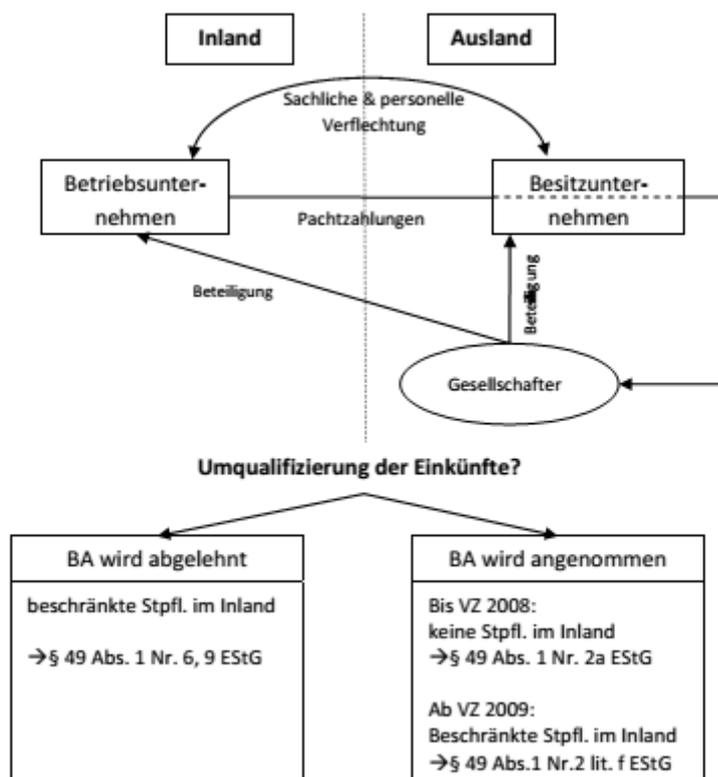
Die drei praxisorientierten Fallkonstellationen werden aufgrund ihrer verschiedenen Ausgangssituationen unterschiedlich besteuert. Zum einen ist die nationale bzw. internationale Besteuerung der Unternehmen zu beachten, zum anderen wird in der Steuerpflicht der Gesellschafter differenziert. Als erster Tatbestand wird ein im Ausland gelegenes Besitzunternehmen mit einem inländischen Betriebsunternehmen betrachtet. Hier werden die kritischen Punkte bezüglich der Gewerbesteuerpflicht und der isolierenden Betrachtungsweise der früheren Rechtslage erläutert sowie die Problemlösung durch die neuere Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2009. Bei einer inländischen Besitzgesellschaft und einem ausländischen Betriebsunternehmen ist der Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 AO, der durch eine personelle Verflechtung verursacht wurde, von besonderer Bedeutung für die Besteuerung. Daraus kann eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 KStG resultieren. Zusätzlich wird aufgezeigt wie die Pachteinnahmen des inländischen Gesellschafters qualifiziert werden. Die dritte Konstellation legt die Besteuerung der ausländischen Gesellschafter, welche an den im Inland gelegenen Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind, dar. Von bedeutender Rolle ist, ob eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA vorliegt.

2.1 Ausländische Besitzgesellschaft und inländische Betriebsgesellschaft

Bei einer solchen Betriebsaufspaltung über die Grenze kann sowohl ein inländischer als auch ein ausländischer **Gesellschafter** beteiligt sein. Gesellschafter, die ihren Wohnsitz gem. § 8 AO bzw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt gem. § 9 AO innerhalb der Grenze haben, sind mit ihrem Welteinkommen i.S.d. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Komplexer wird es, sofern ein ausländischer Gesellschafter involviert ist. Dieser ist wegen dem Welteinkommensprinzip in dem ansässigen Ausland unbeschränkt steuerpflichtig. Dementgegen unterliegt dieser in Deutschland i.S.v. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht.

Die Problematik sowie die Folgen für eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung werden in *Abbildung 3* verdeutlicht.

Abbildung 4: Betriebsaufspaltung mit ausländischem Besitzunternehmen und Gesellschafter



Quelle: in Anlehnung an Bachmann, 2004; S. 29

Zu den sonstigen **Einkünften** gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören sowohl bewegliche Wirtschaftsgüter als auch eine zeitlich unbegrenzte Überlassung von Rechten. Bei dem umgekehrten Fall stellen die Einnahmen dieser Wirtschaftsgüter bzw. Rechte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG dar. Werden diese Einkünfte durch eine Betriebsaufspaltung gewerblich, ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG anzuwenden. Das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO oder eines ständigen Vertreters gem. § 13 AO muss demnach gegeben sein, damit die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs gem. § 2 Abs. 1 GewStG erfüllt sind. Liegen bei der ausländischen Besitzgesellschaft weder eine Betriebsstätte noch ein ständiger Vertreter vor, kommt es zu keiner inländischen Besteuerung ihrer Einkünfte.¹⁵⁶ Der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA muss bei den DBA der Definition des OECD-MA entsprechen, damit dieser statt der nationalen Begriffsdefinition verwendet werden kann. Der Unterschied

¹⁵⁶ Vgl. Bachmann, 2004; S. 150 Abs. 4 ff.

der beiden Begriffsbestimmungen liegt darin, dass auf internationaler Ebene eine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA ergänzend existiert.¹⁵⁷

Der Große Senat erachtet den einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen der beiden Unternehmen einer Betriebsaufspaltung für wichtig. Die rechtliche Selbständigkeit dieser Unternehmen wird jedoch höher gestellt.¹⁵⁸ Hierdurch kann eine Betriebsgesellschaft keine Betriebsstätte des Besitzunternehmens darstellen. Die Fiktion eines Gewerbebetriebes einer Kapitalgesellschaft war mit der isolierenden Betrachtungsweise umstritten, da nicht klar geregelt war, ob der einheitliche Betätigungswille im Inland oder im Ausland besteht.

Der BFH legt mit dem Urteil vom 28.07.1982 neben den Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes, den Zweck der Gewerbesteuer und die problematische Auslegung dieser sowie die isolierende Betrachtungsweise dar. Jeder Gewerbesteuerpflichtige muss die gleichen **Prämissen** sowohl einen Gewerbebetrieb im Inland führen als auch eine inländische Betriebsstätte besitzen, erfüllen. Unerheblich bei der Gewerbesteuerpflicht ist, ob diese unbeschränkt oder beschränkt vorliegt, da diese Steuer bei den Gemeinden, die verursachen zusätzlichen Kosten der Gewerbebetriebe von den Unternehmen kompensiert werden sollen. Für die **Gewerbesteuerproblematik** ist zu beachten, dass unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften i.S.v. § 8 Abs. 2 KStG ihre vollständige Tätigkeit als gewerblich zu qualifizieren haben. Im Ausland liegende Besitzkapitalgesellschaften, die in ihrer Art einer inländischen gleich kommen, sind nach § 2 Abs. Nr. 2 GewStG a.F. wie eine im Inland gelegene Kapitalgesellschaft zu behandeln. Eine divergente Behandlung soll somit vermieden werden. Wie bereits erwähnt, werden beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter im Inland besteuert. Damit keine ungleiche Besteuerung zu den Kapitalgesellschaften entsteht, wurde die **isolierende Betrachtungsweise** gem. § 49 Abs. 2 EStG eingeführt.¹⁵⁹ Diese besagt, dass Besteuerungsmerkmale, die im Ausland vorliegen, im Inland unberücksichtigt gelassen werden, sofern inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 EStG nicht realisiert werden. Ein Besteuerungsmerkmal kennzeichnet die Besteuerungsgrundlage, welche wiederum den Sachverhalt, der besteuert wird, schildert. Ist der einheitlich geschäftliche Betätigungswille als Besteuerungsmerkmal im Ausland vorhanden, wird dieser im Inland ausgeschlossen, wodurch die Betriebsaufspaltung mit ihren Voraussetzungen

¹⁵⁷ Vgl. Söffing & Micker, 2013 (5.Auflage); S. 213 Rn. 679 und 681

¹⁵⁸ Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl 1972 II, 63

¹⁵⁹ Vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, BStBl 1983 II, 77

nicht erfolgen kann. Die Besitzgesellschaft qualifiziert sich nicht als Gewerbebetrieb, weshalb diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erwirtschaftet. Die Einkünfte sind beschränkt steuerpflichtig. Kann die isolierte Betrachtungsweise nicht angenommen werden, sind die Einkünfte als gewerblich zu erachten i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG. Eine beschränkte Steuerpflicht liegt ausschließlich vor, soweit eine Betriebsstätte gem. § 12 AO oder ein ständiger Vertreter gem. § 13 AO existiert. Gängiger ist jedoch der Fall, dass dieses Merkmal nicht erfüllt ist. Folglich entsteht keine inländische Besteuerung.¹⁶⁰

Ob eine ausländische Besitzgesellschaft mit ihren Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterlag, hing folglich von der isolierten Betrachtungsweise bzw. dem Vorliegen einer Betriebsstätte ab. Mit dem **Jahressteuergesetz 2009** wurde die Diskussion über die kontroverse Behandlung der Steuerpflicht beendet, indem in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Buchstaben f) hinzugefügt wurde. Dieser schließt vermögensverwaltende Einkünfte, welche wegen einer Betriebsaufspaltung als gewerblich betrachtet werden, in die beschränkte Steuerpflicht mit ein, selbst wenn keine Betriebsstätte im Inland existiert. Das hat zur Folge, dass im Ausland gelegene Besitzunternehmen mit ihren im Inland erwirtschafteten Einkünften stets beschränkt steuerpflichtig sind.¹⁶¹ In manchen Fällen entsteht jedoch die Frage, ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als solche anzusehen sind oder als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb. Verursacht wird diese Situation durch § 49 Abs. 2 EStG mit der isolierten Betrachtungsweise und dem Wegfall der Prämisse der Betriebsstätte, da die Besitzgesellschaft im Ausland ansässig ist und somit ebenso der einheitliche Betätigungswille, welcher in Deutschland deswegen außer Acht gelassen wird. Demnach sollte die Auffassung vertreten werden, dass es sich um vermögensverwaltende Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG handelt. Aufgrund des § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG fallen diese Einkünfte nicht unter die Gewerbesteuerpflicht.¹⁶²

2.2 Inländische Besitzgesellschaft und ausländische Betriebsgesellschaft

Diese Konstellation der grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung beinhaltet zwei Probleme. Zum einen ist zu klären, zu welcher Einkunftsart die Einkünfte eines inländi-

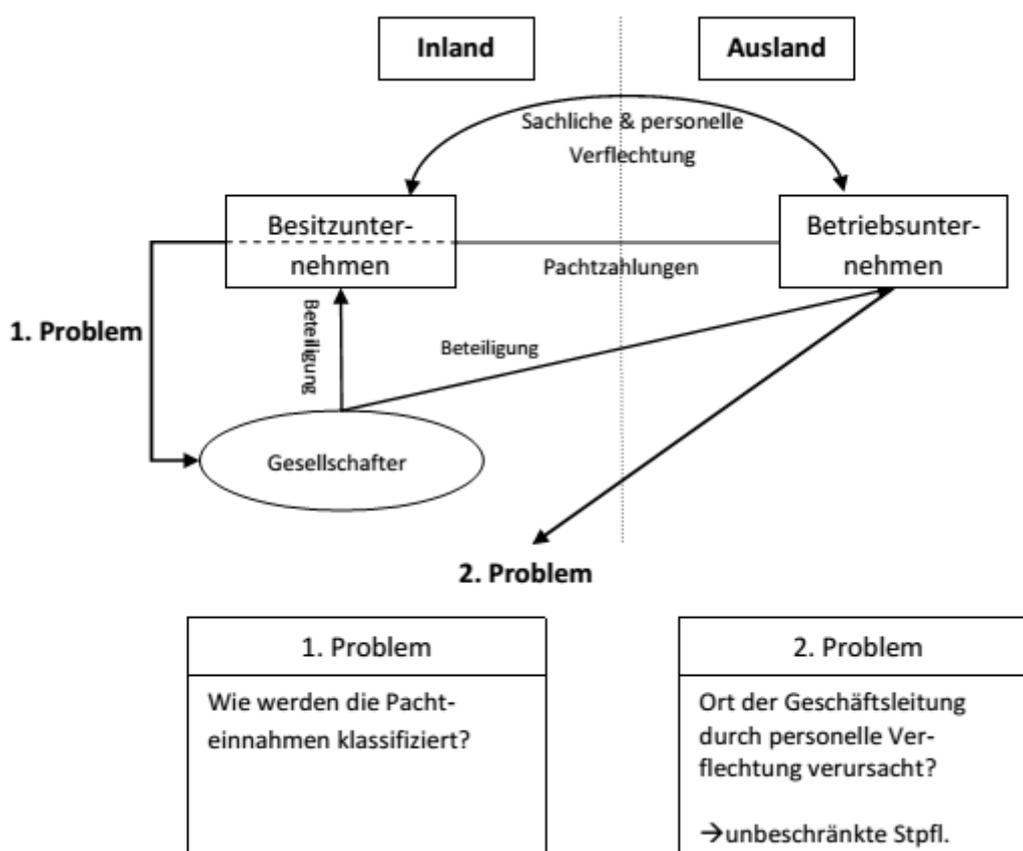
¹⁶⁰ Vgl. Bachmann, 2004; S. 155 sowie S. 167 Abs. 2

¹⁶¹ Vgl. Schnittker, 2012; S. 58 Abs. 1

¹⁶² Vgl. Söffing & Micker, 2013 (5.Auflage); S. 215 Rn. 693

schen Gesellschafters gehören. Zum anderen, ob durch eine personelle Verflechtung eine unbeschränkte Steuerpflicht im Inland einer ausländischen Betriebsgesellschaft verursacht werden kann. Beide Sachverhalte werden in der nachstehenden Abbildung konkretisiert.

Abbildung 5: Betriebsaufspaltung mit ausländischem Betriebsunternehmen



Quelle: in Anlehnung an Bachmann, 2004; S. 30

Entscheidend für die Besteuerung der Gesellschafter der im Inland gelegenen Besitzgesellschaft, ist die Anerkennung der Grundsätze einer Betriebsaufspaltung. Im Allgemeinen können die Merkmale einer Betriebsaufspaltung als erfüllt angesehen werden, da die ausländische Betriebsgesellschaft Pachtzahlungen an die inländische Besitzgesellschaft aufgrund der Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage leistet und zusätzlich ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille vorliegt. Fraglich ist nun, ob eine Betriebsaufspaltung anerkannt wird und wie die Pachteinnahmen eines **inländischen Gesellschafters** klassifiziert werden.¹⁶³ Die Betriebsaufspaltungsgrundsätze können zur Anwendung kommen, sofern ein im

¹⁶³ Vgl. Bachmann, 2004; S. 186 Abs. 2, 5, 6

Ausland gelegenes Betriebsunternehmen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegt oder eine gewerbesteuerpflichtige inländische Betriebsstätte unterhält. Falls beide Sachverhalte nicht vorliegen, kann dennoch das Prinzip legitimiert werden, da der BFH keine Gestaltungsmöglichkeiten, beispielsweise durch der Gewerbesteuer entzogene Pächterträge, grenzüberschreitend zulassen möchte.¹⁶⁴ Die Existenz gewerblicher Einkünfte, unerheblich davon, ob diese durch eine Betriebsaufspaltung entstehen, kann kein Kriterium der Abgrenzung der Betriebsaufspaltungsgrundsätze sein. Infolge des Welteinkommensprinzips ist es irrelevant, ob die wesentliche Betriebsgrundlage im Inland oder im Ausland verweilt. Das Besitzunternehmen erwirtschaftet somit keine Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit, sondern gewerbliche Einkünfte. Der Gesellschafter hat dementsprechend ebenfalls Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 EStG.¹⁶⁵ Auf abkommensrechtlicher Ebene kann eine Quellensteuer dieser Einkünfte erhoben werden. Pachteinnahmen aufgrund eines unbeweglichen Wirtschaftsguts sind zufolge des Art. 6 Abs. 1 OECD-MA im Belegenheitsstaat, folglich im Inland, zu besteuern. Nach Art. 12 Abs. 1 sowie Art. 21 OECD-MA werden die restlichen Sachverhalte innerhalb der Grenzen besteuert. Dividenden sind wie die vermögensverwaltenden Einkünfte bei einer Anerkennung der Betriebsaufspaltung als gewerblich zu charakterisieren. Demgemäß sind sie im nationalen Recht nach § 15 EStG zu berücksichtigen. Nach der internationalen Betrachtung werden Dividenden prinzipiell unter dem Ansässigkeitsstaatsprinzip gem. Art. 10 Abs. 1 OECD-MA versteuert, das heißt, dass sie in dem Staat beachtet werden, in dem der Gesellschafter ansässig ist, in diesem Fall trifft es auf das Inland zu. Der Quellenstaat kann jedoch eine sogenannte Quellensteuer mit einer Höhe von 15 % der Bruttodividende erheben gem. Art. 10 Abs. 2 lit. b OECD-MA.¹⁶⁶

Neben den im Inland ansässigen Gesellschaftern, können sich auch **ausländische Gesellschafter** an beiden Unternehmen beteiligen. Dieser realisiert aus seiner Beteiligung an dem Besitzunternehmen beschränkt gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a i.V.m. § 1 Abs. 4 EStG. Infolge der Betriebsaufspaltungsnorm charakterisiert die Besitzpersonengesellschaft einen gewerblichen Betrieb, welche an der Niederlassung ihrer Geschäftsleitung eine Betriebsstätte für sämtliche Beteiligten konstituiert gem. § 12 AO. Somit hat der ausländische Gesellschafter Anknüpfungs-

¹⁶⁴ Vgl. Kaligin, 2013 (8. Auflage); S. 270 Abs. 3

¹⁶⁵ Vgl. Bachmann, 2004; S. 187 Abs. 3

¹⁶⁶ Vgl. *ibid.* S. 189 Abs. 1, 3

punkte an das deutsche Steuerrecht. Gleichzeitig unterliegt dieser der unbeschränkten Steuerpflicht in seinem Wohnsitzstaat. Liegen Doppelbesteuerungsabkommen vor, gehören die gewerblichen Einkünfte von unbeweglichem Vermögen in den Belegenheitsstaat nach Art. 6 OECD-MA. Zu dem Ansässigkeitsstaat zählen die Einkünfte gem. Art. 12 bzw. Art. 21 OECD-MA. Ebenso ist diese Regelung auf Veräußerungseinnahmen des Pachtobjektes i.S.d. Art. 13 Abs. 1 bzw. Abs. 5 OECD-MA gültig. Innerstaatlich ist nochmals § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG zutreffend. Die Beteiligungen eines solchen Gesellschafters an der im Ausland gelegenen Betriebskapitalgesellschaft haben keine Besteuerungsmerkmale i.S.v. § 1 EStG im deutschen Steuerrecht. Infolge dessen werden sie ausschließlich im Ausland besteuert.¹⁶⁷

Eine ausländische Betriebskapitalgesellschaft unterliegt in dem ansässigen Staat der unbeschränkten Steuerpflicht. In Deutschland trifft dies auf den Fall zu, sofern eine Gesellschaft mit ihrer Geschäftsleitung gem. § 10 AO oder ihrem Sitz gem. § 11 AO im Inland ansässig ist.¹⁶⁸ Daher kommt die Frage auf, ob eine **ausländische Betriebskapitalgesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig** im Inland sein kann, infolge eines durch die personelle Verflechtung verursachten identischen Orts der Geschäftsleitung. Nach dem BFH liegt ein Ort der Geschäftsleitung vor, soweit in diesem die täglichen Geschäfte bzw. die üblichen Betriebsabläufe tatsächlich geregelt werden.¹⁶⁹ Der einheitliche Geschäfts- und Betätigungswille des Besitzunternehmens und der Betriebsgesellschaft wird bei einer Betriebsaufspaltung, wie bereits mehrfach genannt, vorausgesetzt. Die beherrschenden Personen der Besitzgesellschaft können ihren Willen in der Betriebskapitalgesellschaft verwirklichen. Jedoch ist die rechtliche Selbständigkeit höher zu stellen.¹⁷⁰ Diese Selbständigkeit steht in einem Widerspruch zu der Annahme eines übereinstimmenden Ortes der Geschäftsleitung beider Unternehmen. Infolge dessen, kann kein inländischer Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 AO für eine ausländische Betriebsgesellschaft angenommen werden. Um eine unbeschränkte inländische Steuerpflicht zu erreichen, muss die im Ausland gelegene Betriebsgesellschaft von Inland folglich geleitet werden. Diese wird nun in beiden Staaten besteuert, weswegen einer der beiden Staaten auf die Besteuerung verzichtet. Wie bereits oben erwähnt, ist bei unbeweglichem Vermögen das Belegenheitsprinzip sowie bei beweglichen Wirtschaftsgütern das Ansässigkeitsprinzip anzuwenden. Die

¹⁶⁷ Vgl. *ibid.* S. 190 Abs. 1-3

¹⁶⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 KStG

¹⁶⁹ Vgl. BFH vom 26.05.1970, II 29/65, BStBl 1970 II, 759

¹⁷⁰ Vgl. BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl 1972 II, 63

Ansässigkeit wäre durch eine betriebene Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA der ausländischen Betriebsgesellschaft im Ausland zu berücksichtigen. Daher ist der Ort der Geschäftsleitung durch eine personelle Verflechtung zwangsläufig nicht gegeben, sondern ausschließlich in vereinzelten Fällen anzutreffen.¹⁷¹

2.3 Inländische Betriebsaufspaltung mit ausländischen Gesellschaftern

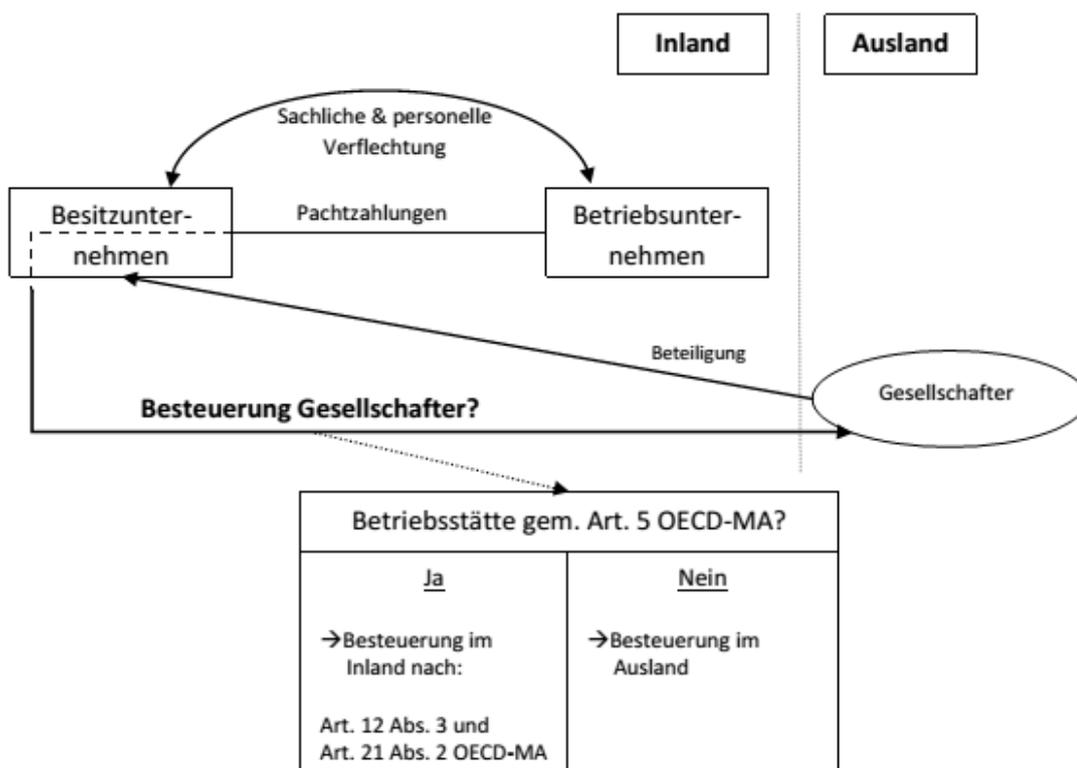
Bei einer nur im Inland realisierten Betriebsaufspaltung an der sich ein ausländischer Gesellschafter beteiligt, ist die Besteuerung im Inland unproblematisch. Schwieriger wird es auf abkommensrechtlicher Ebene, da wie zuvor fraglich ist, ob eine gewerbliche Fiktion der Besitzpersonengesellschaft im Ausland angenommen werden kann. Für beide Betrachtungsweisen ist das Betriebsstättenprinzip ausschlaggebend, welcher Staat das Besteuerungsrecht besitzt. Die daran nachfolgende Frage wäre, ob die Fiktion eine Auswirkung auf das Betriebsstättenprinzip hat sowie sich die folgenden Konsequenzen auf die Besteuerung des Gesellschafters auswirken. Sowohl national als auch international wird die Gewerblichkeit als eine unerlässliche Bedingung einer Betriebsstätte vorausgesetzt. Diese trifft nur auf eine gewerbliche Besitzpersonengesellschaft zu von der der ausländische Gesellschafter eine anteilige Zurechnung der Betriebsstätte erhält.¹⁷²

Die Abbildung 5 verdeutlicht die eben vorgestellten Sachverhalte und ihre steuerlichen Konsequenzen.

¹⁷¹ Vgl. Bachmann, 2004; S. 192 Abs. 2, 4

¹⁷² Vgl. Bachmann, 2004; S. 74 Abs. 1

Abbildung 6: Betriebsaufspaltung im Inland mit ausländischem Gesellschafter



Quelle: In Anlehnung an Bachmann, 2004; S. 27

In dem **deutschen Steuerrecht** ist ein im Ausland ansässiger Gesellschafter beschränkt steuerpflichtig, sofern dieser inländische Einkünfte bezieht gem. § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG ist für gewerbliche Einkünfte das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. eines ständigen Vertreters vorausgesetzt. Folglich kann die Beteiligung des Gesellschafters an dem Besitzunternehmen eine Betriebsstätte charakterisieren. Aufgrund des Welteinkommensprinzips unterliegt der Beteiligte in seinem Ansässigkeitsstaat der unbeschränkten Steuerpflicht mit seinem gesamten Vermögen, weshalb eine Doppelbesteuerung zustande kommt.¹⁷³

Auf **abkommensrechtlicher Ebene** ist vorläufig eine gewerbliche Qualifikation der Einkünfte unerheblich, wodurch prinzipiell zuerst die verschiedenen Einkunftsarten berücksichtigt werden. Die gewerbliche Klassifizierung wird bedeutend, sobald eine Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA im Inland existiert. Darauf folgend sind diese Einkünfte den Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 OECD-MA zuzuordnen. Die Pachteinnahmen und Veräußerungsgewinne eines Pachtobjektes haben die gleichen abkommensrechtlichen Konsequenzen. So sind laufende Einkünfte von unbeweglichem

¹⁷³ Vgl. *ibid.* S. 26 Abs. 3

Vermögen stets nach Art. 6 bzw. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA im Belegenheitsstaat zu versteuern. Falls das Wirtschaftsgut in einem ausländischen Staat liegt ist Art. 21 Abs. 1 OECD-MA zu berücksichtigen. Entscheidend für das bewegliche Vermögen ist das Vorhandensein einer Betriebsstätte. Sofern eine inländische Betriebsstätte unterhalten wird, werden diese Einkünfte Deutschland als Quellenstaat zugerechnet gem. Art. 12 Abs. 3 sowie Art. 21 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA.¹⁷⁴ Der Bundesfinanzhof beanstandet diese Auffassung, weswegen die Betriebsaufspaltung nicht durchgeführt werden kann, da die ursprünglichen Einkunftsarten erhalten bleiben sollen. Es besteht keine Betriebsstätte zufolge der fehlenden gewerblichen Eigenschaft einer vermögensverwaltenden Besitzgesellschaft.¹⁷⁵ Die Einkünfte des ausländischen Gesellschafters von beweglichen Wirtschaftsgütern unterliegen i.S.v. Art. 12 Abs. 1 sowie Art. 21 Abs. 1 bzw. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in seinem Ansässigkeitsstaat der Besteuerung.

Die Betriebsaufspaltung kann sich nicht auf internationaler Ebene durchschlagen, jedoch sind ihre Grundsätze in Einzelfällen zu berücksichtigen. In sich schlüssig wird diese nur durchgeführt, sofern eine Gewerbesteuerpflicht besteht, da die Betriebsaufspaltung eine Schmälerung der Gewerbesteuer verhindern soll.

¹⁷⁴ Vgl. *ibid.* S. 85 Abs. 5, S. 94 Abs. 1

¹⁷⁵ Vgl. BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602

C. Aussicht und Fazit

Nachdem die nationale und internationale Betrachtung erläutert wurde, ist festzustellen, dass der Unternehmer eine möglichst hohe Haftungsbegrenzung als Zielgedanke verfolgt, während der Staat eine Schmälerung der Gewerbesteuereinnahmen anstrebt. Es ist daher abzusehen, dass eine gewerbliche Einordnung des Besitzunternehmens favorisiert wird, woraufhin die Rechtsprechung bemüht ist eine vermögensverwaltende Besitzgesellschaft abzuwenden. Ausgangspunkt hierfür ist, dass die Gewerbesteuer nur für gewerbliche Unternehmen, die im Inland gelegen sind oder eine inländische Betriebsstätte betreiben, eingenommen werden kann.

Prinzipiell werden die Grundsätze der Betriebsaufspaltung im Abkommensrecht anerkannt, wodurch ein im Ausland ansässiges Besitz- oder Betriebsunternehmen in Deutschland gewerblich steuerbar wird. Die verschiedenen Staaten mit ihren Besteuerungsrechten sind hierbei zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung begrüßt diese Auffassung, wohingegen der Bundesfinanzhof das Durchschlagen der Grundsätze ablehnt. Diese Rechtsunsicherheit wird durch eine fehlende Gesetzverankerung verstärkt, welche gleichzeitig als verfassungswidrig kritisiert wurde. Das Bundesverfassungsgericht weist die Vorwürfe zurück, da kein Verstoß gegen das Grundgesetz sowie kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO vorliegen. Somit konnte das Rechtsinstitut über 70 Jahre ohne eine gesetzliche Regelung bestehen.

Durch die festgestellte stetige Weiterentwicklung wird das Rechtskonstrukt zunehmend komplexer und vielschichtiger, weswegen sich diese Arbeit als Kompendium mit dem Gegenstand der Betriebsaufspaltungsgrundsätze und der Gewerblichkeit der Einkünfte beschäftigt. Ausführlich erläutert wurden zudem die Sachverhalte, die das Rechtsinstitut auslösen können, damit eine unbeabsichtigte Betriebsaufspaltung vermieden werden kann. Zusätzlich werden Probleme der unterschiedlichsten Art sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene dargestellt und mit einer ausführlichen Analyse der aktuellen Rechtsprechungen ausdiskutiert.

Mit dem Jahr 2013 wurde erstmals die Betriebsaufspaltung mit ihren Tatbestandsvoraussetzungen in § 50i EStG festgehalten. Dies deutet auf einen ersten Schritt eines gesetzlichen Rahmens des Rechtskonstrukts hin. Die Entwicklung kann beispielsweise lückenlose Betriebsaufspaltungsvoraussetzungen beinhalten sowie steuerliche Rechtsfolgen gesetzlich festlegen. Allerdings wurde das Richterrecht als verfassungskonform

deklariert. Folglich ist eine rechtliche Weiterentwicklung ebenfalls möglich. Grund zu der Annahme geben die neueren BFH-Urteile in denen die sachliche und personelle Verflechtung intensiver ausgearbeitet wurde. Desgleichen wurde das Teilabzugsverbot auf nationaler Ebene in dem BFH-Urteil vom 28.02.2013 weiterentwickelt, damit ein steuerlicher Doppelvorteil der Gesellschaften verhindert werden kann.

Es wird klar erkennbar, dass das Rechtskonstrukt der Betriebsaufspaltung über die Urteile umfassend hinterlegt ist. Neben diesem Sachverhalt tragen die unterschiedlichen Auffassungen zwischen der Finanzverwaltung, dem Bundesfinanzhof sowie unter den einzelnen Senaten zu der Unüberschaubarkeit bei. Ebenfalls zu berücksichtigen ist, dass die umfassende Literatur einige kritische Stimmen herbei führt. Infolge dessen sollte eine Abschaffung des Rechtsinstituts stets bedacht werden.

Die Aussichten des Rechtsinstituts sind zu dem derzeitigen Stand vielseitig und bleiben für die nächsten Jahre für die Steuerzahler und den Staat interessant. Absehbar ist, dass die Betriebsaufspaltung weiterhin gerichtlich geklärt wird bis der Gesetzgeber klare Regelungen getroffen hat.

Anhang: rechnerisches Beispiel zum Investitionsabzugsbetrag und zu den Sonderabschreibungen

Fall 1:

Ein Gewerbebetreibender A plant 2014 die Anschaffung einer Maschine in 2 Jahren. Er erfüllt die Voraussetzungen des §7g Abs.1 Nr.1 EStG. Der Kaufpreis beträgt 500.000€ netto. Im Jahr 2016 tätigt A die Anschaffung.

Lösung:

2014:

Investitionsabzugsbetrag (IAB): $500.000\text{€} * 0,4 = 200.000\text{€}$

A kann in 2014 einen Investitionsabzugsbetrag in der Höhe von 200.000€ geltend machen.

2016:

Dem Gewinn sind 200.000€ hinzuzurechnen, gem. §7g Abs.2 S.1 EStG. Die Anschaffungskosten der Maschine sind um 200.000€ zu kürzen.

$500.000\text{€} - 200.000\text{€} = \underline{300.000\text{€}}$ → AfA-Bemessungsgrundlage, gem. §7g Abs.2 S.2 EStG

Fall 2:

Gleiche Voraussetzungen wie in Fall1. Die Maschine des A hat eine Nutzungsdauer von 10 Jahren und wird linear abgeschrieben. Die Abschreibungen betragen folglich 10%.

Die Sonderabschreibung wird unregelmäßig auf die 5 Jahre verteilt:

Jahr	Sonderabschreibung in %		Lineare AfA		Sonderabschreibungsbetrag
2016	10	von	300.000€	=	30.000€
2017	5	von	300.000€	=	15.000€
2018	0	von	300.000€	=	0€
2019	5	von	300.000€	=	15.000€
2020	0	von	300.000€	=	0€
Σ	20	von	300.000€	=	60.000€

Die Abschreibungen für die ersten 5 Jahre sehen wie folgt aus:

	AK 2016 (500.000€ - 200.000€)	300.000€
	Lineare AfA (10% von 300.000€)	30.000€
1. Jahr	Sonder-AfA (10% von 300.000€)	30.000€
	Restwert 31.12.16	240.000€
	Lineare AfA (10% von 300.000€)	30.000€
2. Jahr	Sonder-AfA (5% von 300.000€)	15.000€
	Restwert 31.12.2017	195.000€
	Lineare AfA	30.000€
3. Jahr	Sonder-AfA (0% von 300.000€)	0€
	Restwert 31.12.2018	165.000€
	Lineare AfA	30.000€
4. Jahr	Sonder-AfA (5% von 300.000€)	15.000€
	Restwert 31.12.2019	120.000€
	Lineare AfA	30.000€
5. Jahr	Sonder-AfA (0% von 300.000€)	0€
	Restwert 31.12.2020	90.000€

Nach 5 Jahren mit Begünstigungszeitraum existiert ein Restwert der Maschine von 90.000€. Aus dem Restwert und aus der Restnutzungsdauer werden die linearen Abschreibungen erneut berechnet.

$$\frac{\text{Restwert}}{\text{Restnutzungsdauer}} = \frac{90.000\text{€}}{5 \text{ Jahre}} = \mathbf{18.000\text{€}}$$

Quelle: in Anlehnung an Manfred Bornhofen, Martin C. Bornhofen; Steuerlehre 2 Rechtslage 2011; Springer Gabler Verlag Wiesbaden (32. Auflage); S. 98 f.

Quellen- und Literaturverzeichnis

1. Literaturverzeichnis

a) Monografien und Beiträge in Sammelwerken

Arnhold, Dr. Peter und Pathe, Dr. Ilmo Münchener Anwalts Handbuch:

Personengesellschaftsrecht, Buchverf. Gummert, Dr. Hans - München: Verlag C. H. Beck, 2005

Bachmann, Carmen Die internationale Betriebsaufspaltung - Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH Europäischer Verlag der Wissenschaften, 2004

Bornhofen, Manfred, und Bornhofen, Martin C.; Steuerlehre 2 Rechtslage 2011 - Wiesbaden: Springer Gabler Verlag (32. Auflage)

Horschitz, Dr. Harald [et al.] Bilanzsteuerecht und Buchführung - Stuttgart: Schäfer Poeschel Verlag, 2013 (13. Auflage) - Bd. 1 Finanz und Steuern: S. 412; 602-604

Kaligin, Dr. Thomas Die Betriebsaufspaltung - Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2013 (8. Auflage)

Kaminski, Bert und Strunk, Günther Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen - Wiesbaden: Springer Gabler Verlag, 2012 (2. Auflage)

Kußmaul, Heinz Dritter Teil: 1.Abschnitt: Rechtsformwahl und Unternehmensbesteuerung; II laufende Besteuerung: C.3. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - Lehr- und Handbücher der Betriebswirtschaftslehre - München: Oldenbourg Verlag, 2013 (7. Auflage)

Nagel, Christian Personengesellschaften im Steuerrecht; Buchverf. Lange, Dr. Joachim - Herne: NWB Verlag, 2013 (8. Auflage)

Niehus, Ulrich und Wilke, Helmuth Die Besteuerung der Personengesellschaften - Stuttgart: Schäfer Poeschel Verlag, 2013 (6. Auflage)

Rupp, Dominik Die klassische Betriebsaufspaltung zwischen wirtschaftlicher Einheit und rechtlicher Selbstständigkeit - Wiesbaden: Springer Gabler Verlag, 2013

Schnittker, Dr. Helder Anwendung von DBA auf Personengesellschaften, Doppelbesteuerungsabkommen - Nationale und internationale Entwicklung Hrsg. Baumhoff, Prof. Dr. Hubertus und Schönfeld, Dr. Jens - Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2012 - Bd. 41

Söffing, Dr. Matthias und Micker, Dr. Lars Die Betriebsaufspaltung; Hrsg. Söffing, Prof. Dr. Günther - Herne: NWB Verlag, 2013 (5.Auflage)

Tipke, Prof. Dr. Klaus und Lag, Prof. Dr. Joachim Steuerrecht - Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2013 (21. Auflage)

Zenthöfer, Wolfgang Einkommensteuer - Stuttgart: Schäfer Poeschel Verlag, 2013 (11. Auflage) - Bd. 3 Finanz und Steuern

b) Beiträge in Zeitschriften und Internetquellen

Ebber, Bodo NWB-Datenbank InfoCenter: Betriebsaufspaltung - Oktober 2013

http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeige/AnzeigePerDokurl/content/dms/infoCenter/data/000/122/000122322_0001_index.xml?shigh=betriebsaufspaltung

Abrufdatum: November 2013

Ott Prof. Dr. Hans Betriebsaufspaltung - steuerliche Chancen und Risiken, Zeitschrift:

Kompaktwissen für Berater - September 2013

Ritzkat, Uwe NWB-Datenbank InfoCenter: Unternehmensgewinne (DBA) - Art. 7 OECD-MA

http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeige/AnzeigePerDokurl/content/dms/infoCenter/data/000/259/000259452_0001_index.xml?shigh=Unternehmensgewinne

Abrufdatum: Februar 2014

Söffing, Dr. Matthias NWB-Datenbank Grundlagen: Betriebsaufspaltung - Juli 2013

http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeige/AnzeigePerDokurl/content/dms/Aufsaeetze/data/000/470/000470794_0001_index.xml?shigh=betriebsaufspaltung

Abrufdatum: November 2013

2. Verzeichnisse der Rechtsquellen

a) Gesetze und Verordnungen

Abgabenordnung (AO) v. 01.10.2002 BGBl I S. 3866, 2003 I S. 61 zuletzt geändert durch Art. 13 des Gesetzes v. 18.12.2013 BGBl I S. 4318

Aktiengesetz (AktG) v. 06.09.1965 BGBl I S. 1089 zuletzt geändert durch Art. 26 des Gesetzes v. 23.07.2013 BGBl I S. 2586

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) v. 02.01.2002 BGBl I S. 42, 2909; 2003 I S. 738 zuletzt geändert durch Art. 4 Abs. 5 des Gesetzes v. 01.10.2013 BGBl I S. 3719

Einkommensteuergesetz (EStG) v. 08.10.2009 BGBl I S. 3366, 3862 zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes v. 18.12.2013 BGBl I S. 4318

Einkommensteuerhinweise (EstH) 2010

Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2008 Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 EstÄR 2008 - in der Fassung v. 18.12.2008 BStBl I 2008 S. 1017

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1 zuletzt geändert durch Art. 27 des Gesetzes v. 23.07.2013 BGBl I S. 2586

Gewerbesteuer-Gesetz (GewStG) v. 15.10.2002 BGBl I S. 4167 zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes v. 26.06.2013 BGBl I S. 1809

Grundgesetz (GG) für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III,

Gliederungsnummer 100-1 zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 11.07.2012 BGBl. I S. 1478

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1 zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes v. 04.10.2013 BGBl I S. 3746

Körperschaftsteuergesetz (KStG) v. 15.10.2002 BGBl I S. 4144 zuletzt geändert durch Art. 12 des Gesetzes v. 18.12.2013 BGBl I S. 4318

OECD-Musterabkommen 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2010); Stand: Juli 2010

Umsatzsteuergesetz (UStG) v. 21.02.2005 BGBl I S. 386 zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes v. 18.12.2013 BGBl I S. 4318 Nr. 76

b) Rechtsprechungen (BVerfG, BFH, RFH)

Instanz	Datum	Aktenzeichen	Fundort
RFH	03.12.1924	VI eA 188/24	RFHE 16, 15; Rupp, 2013
RFH	27.04.1938	VI 136/38	StuW 1938 Nr. 370; Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5. Auflage)
RFH	01.07.1942	VI 96/42	RStBl 1942, 1081; Söffing & Micker, Die Betriebsaufspaltung, 2013 (5. Auflage)
BFH	03.11.1959	I 217/58U	BStBl 1960 III, 50
BFH	26.04.1966	I 102/63	BStBl 1966 III, 426
BFH	11.08.1966	IV 219/64	BStBl 1966 III, 601
BVerfG	14.01.1969	1 BvR 136/62	BStBl 1969 II, 389
BFH	26.05.1970	II 29/65	BStBl 1970 II, 759
BFH	09.07.1970	IV R 16/69	BStBl 1970 II, 722
BFH	08.11.1971	GrS 2/71	BStBl 1972 II, 63
BFH	02.08.1972	IV 87/65	BStBl 1972 II, 796
BFH	08.11.1972	GrS 2/71	BStBl 1972, 63; Kaligin, 2013 (8. Auflage)
BFH	21.05.1974	VIII R 57/70	BStBl 1974 II, 613
BFH	11.12.1974	I R 260/72	BStBl 1975 II, 26
BFH	15.05.1975	IV R 100/71	BStBl 1975 II, 791
BFH	18.06.1980	I R 77/77	BStBl 1981 II, 39
BFH	14.01.1982	IV R 77/79	BStBl 1982 II, 476
BFH	28.01.1982	IV R 100/78	BStBl 1982 II, 479
BFH	16.06.1982	I R 118/80	BStBl 1982 II, 662
BFH	28.07.1982	I R 196/79	BStBl 1983 II, 77
BFH	13.10.1983	I R 187/79	BStBl 1984 II, 115
BVerfG	12.03.1985	1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83	BStBl 1985 II, 475
BFH	30.07.1985	VIII R 263/81	BStBl 1986 II, 359
BFH	12.11.1985	VIII R 240/81	BStBl 1986 II, 296
BFH	27.11.1985	I R 115/85	BStBl 1986 II, 362

BFH	09.09.1986	VIII R 198/84	BStBl 1987 II, 28
BFH	22.10.1986	I R 180/82	BStBl 1987 II, 117
BFH	12.10.1988	X R 5/86	BStBl. 1989 II, 152
BFH	26.01.1989	IV R 151/86	BStBl 1989 II, 455
BFH	08.03.1989	X R 9/86	BStBl 1989 II, 714
BFH	24.08.1989	IV R 135/86	BStBl 1989 II, 1041
BFH	13.09.1989	I R 110/88	BStBl 1990 II, 24
BFH	01.12.1989	III R 94/87	BStBl 1990 II, 500
BFH	23.01.1991	X R 47/87	BStBl 1991 II, 405
BFH	24.04.1991	X R 84/88	BStBl 1991 II, 713
BFH	12.09.1991	IV R 8/90	BStBl 1992 II, 347
BFH	29.10.1991	VIII R 77/87	BStBl 1992 II, 334
BFH	26.03.1992	IV R 50/91	BStBl 1992 II, 830
BFH	27.08.1992	IV R 13/91	BStBl 1993 II, 134
BFH	25.08.1993	XI R 6/93	BStBl 1994 II, 23
BFH	10.11.1994	IV R 15/93	BStBl 1995 II, 452
BFH	23.04.1996	VIII R 13/95	BStBl 1998 II, 325
BFH	06.03.1997	XI R 2/96	BStBl 1997 II, 460
BFH	02.04.1997	X R 21/93	BStBl 1997 II, 565
BFH	10.04.1997	IV R 73/94	BStBl 1997 II, 569
BFH	09.06.1997	GrS 1/94	BStBl 1998 II, 307
BFH	27.08.1998	III R 96/96	BFH/NV 1999, 758; Söffing & Micker; 2013 (5. Auflage)
BFH	23.09.1998	XI R 72/97	BStBl 1999 II, 281
BFH	21.01.1999	IV R 96/96	BStBl 2002 II, 771
BFH	14.09.1999	III R 47/98	BStBl 2000 II, 255
BFH	28.11.2001	X R 50/97	BStBl 2002 II, 363
BFH	19.03.2002	VIII R 57/99	BStBl 2002 II, 662
BFH	01.07.2003	VIII R 24/01	BStBl 2003 II, 757
BFH	07.07.2004	XI R 65/03	BStBl 2005 II, 102
BFH	19.05.2005	V R 31/03	BStBl 2005 II, 671
BFH	14.03.2006	VII R 80/03	BStBl 2006 II, 591
BFH	29.03.2006	X R 59/00	BStBl 2006 II, 661
BFH	13.07.2006	IV R 25/05	BStBl 2006 II, 804
BFH	04.07.2007	X R 49/06	BStBl 2007 II, 772
BFH	02.09.2008	X R 32/05	BStBl 2009 II, 634
BFH	19.03.2009	IV R 78/06	BStBl 2009 II, 803
BFH	23.05.2012	VII R 28/10	BStBl 2012 II, 763

c) Rechtsprechungen (FG, OFD)

Instanz	Datum	Aktenzeichen	Fundort
FG Nürnberg	30.01.2002	EFG 2002, 632	Personengesellschaften im Steuerrecht; Dr. Joachim Lange; NWB Verlag (8. Auflage); Verfasser des Kapitels: Christian Nagel
FG Düsseldorf	25.09.2003	EFG 2004, 41	https://www.jurion.de/Urteile/FG-Duesseldorf/2003-09-25/11-K-5608_01-E; Abrufdatum: Januar 2014
FG Schleswig-Holstein	25.08.2011	5 K 38/08, EFG 2012, 41	https://www.jurion.de/Urteile/FG-Schleswig-Holstein/2011-08-25/5-K-38_08; Abrufdatum: Januar 2014
OFD Frankfurt (a.M.)	10.05.2012	S. 2240 A -28 St 219	

d) Verwaltungsvorschriften

BMF Schreiben vom 28.04.1998, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl 1998 I, 583

BMF Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl 1999 I, 1076

BMF Schreiben vom 07.10.2002, IV A 6 – S. 2240 – 134/02

BMF Schreiben vom 07.10.2002, DB 2002, 2190; Niehus & Wilke, 2013 (6. Auflage)

BMF Schreiben vom 10.11.2005, IV B 7 – S 2270 – 24/05, BStBl 2005 I, 1038

BMF Schreiben vom 08.05.2009, IV C 6 – S 2139 b/07/10002, BStBl 2009 I, 633

BMF Schreiben vom 16.04.2010, IV B 2 – S – 1300/09/10003; BStBl 2010 I, 354

3. Internetquellen

BFH vom 26.08.1993, IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265;
<https://www.jurion.de/de/document/show/0:382268,0/>; Abrufdatum: Januar 2014

BFH vom 07.12.1999, VIII R 50, 51/96, BFH/NV 2000, 601;
<http://lexetius.com/1999,192>; Abrufdatum: Januar 2014

BFH vom 02.03.2000, IV B 34/99, BFH/NV 2000, 1084;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/068/Content/000068516.htm>;
Abrufdatum Dezember 2013

BFH vom 23.01.2001, VIII R 71/98, BFH/NV 2001, 894;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/070/Content/000070750.htm>;
Abrufdatum: Dezember 2013

BFH vom 18.09.2002, X R 4/01, BFH /NV 2003, 41;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/071/Content/000071253.htm>;
Abrufdatum: Dezember 2013

BFH vom 05.02.2003, VIII B 134/01, BFH/NV 2003, 909;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/075/Content/000075205.htm>;
Abrufdatum: Februar 2014

BFH vom 18.05.2004, X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/134/Content/000134186.htm>;
Abrufdatum: Dezember 2013

BFH vom 22.02.2005, VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 1624;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/165/Content/000165929.htm>;
Abrufdatum: Januar 2014

BFH vom 13.12.2005, X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144 Nr. 6;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/195/Content/000195410.htm>;
Abrufdatum: Januar 2014

BVerfG vom 14.2.2008, 1 BvR 19/07, HFR 2008, 754;
http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20080214_1bvr001907.html;
Abrufdatum: Februar 2014

BFH vom 22.01.2009, IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/344/Content/000344811.htm>;
Abrufdatum: Februar 2014

BFH-Beschluss vom 02.07.2009, X B 230/08, BFH/NV 2009, 1647 Nr. 10;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/348/Content/000348634.htm>;
Abrufdatum: Januar 2014

BFH vom 18.08.2009, X R 22/07, BFH/NV 2010, 208;
<http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/354/Content/000354815.htm>;
Abrufdatum: November 2013

BFH vom 22.04.2010, V R 9/09, BFH/NV 2010, 1581;
<http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=21710>; Abrufdatum: Februar 2014

BFH vom 28.04.2010, I R 81/09, BFHE 229, 252;
<http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=21638>;
Abrufdatum: Februar 2014

BFH vom 9.12.2010, I R 49/09, BFHE 232, 145;
<http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=23326>;
Abrufdatum: Februar 2014

BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602;
[http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/
rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=24223](http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=24223);
Abrufdatum: Februar 2014

BFH vom 24.01.2012, I B 136/11, BFH/NV 2012, 1176;
[http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/
rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=25957](http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=25957); Abrufdatum: Januar 2014

BFH vom 28.02.2013, IV R 49/11;
[http://www.bfhurteile.de/bfhurteilede/urteil.html?tx_qcombfhurteile_pi1\[az\]=IVR4911](http://www.bfhurteile.de/bfhurteilede/urteil.html?tx_qcombfhurteile_pi1[az]=IVR4911);
Abrufdatum: November 2013

4. Sonstige Quellen

BT-Drs. 3/260, S65; Rupp, 2013

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne unerlaubte Hilfe Dritter verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel verwendet habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen stammen, sind als solche kenntlich gemacht. Diese Arbeit lag in gleicher oder ähnlicher Weise noch keiner Prüfungsbehörde vor und wurde bisher noch nicht veröffentlicht.

Merseburg, den 04.03.2014