

Kriterien der Betriebsaufspaltung

hier: Personelle Verflechtung

- Teil I -

Von Regierungsdirektor a.D. Dipl.-Finanzwirt (FH) Manfred Ritzrow, Eutin

I. Einleitung

Häufig treten Besteuerungssachverhalte auf, die äußerlich zunächst den Anschein einer bloßen Vermögensverwaltung haben, die aber bei einer näheren Prüfung der wirtschaftlichen Zusammenhänge die Merkmale einer Betriebsaufspaltung aufweisen. Nach der steuerlichen Rechtsauffassung wird die Existenz zweier rechtlich völlig getrennter Unternehmen anerkannt. Wegen der personellen und sachlichen Verflechtung zweier selbstständiger Unternehmen wird jedes Unternehmen zum Gewerbebetrieb, auch wenn eine ihrer Art nach vermögensverwaltende Tätigkeit (das Vermieten oder Verpachten von Wirtschaftsgütern) ausgeübt wird. Die langjährige BFH-Rechtsprechung hat zum Inhalt, dass im Falle der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens vorliegen, weil dieses sich weiterhin über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt¹⁾. Die hinter dem Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen haben einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist. Die Betriebsaufspaltung ist ein Zustand, der sich auch als Doppelunternehmen bezeichnen lässt und in der Regel die Folge eines Aufteilungsvorgangs ist. Die „Teilung“ eines wirtschaftlich einheitlichen Unternehmens in mehrere rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Einheiten wird grundsätzlich auch steuerlich anerkannt.

Außer der sachlichen muss auch eine enge personelle Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen gegeben sein²⁾.

Der BFH hat auch in der jüngeren Vergangenheit eine Reihe von Entscheidungen getroffen, die bilanz- und einkommensteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit einer Betriebsaufspaltung betreffen.

Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die Voraussetzungen und Probleme der personellen Verflechtung.

II. Praxisrelevante Einzelfälle

aus Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung

1. Beteiligung- und Beherrschungsidentität, Stimmrechtsverhältnisse

Alleininhaber des Besitzunternehmens mit jederzeit verdoppelbarem Geschäftsanteil von 49 v.H. an Betriebs-GmbH

Die für die Annahme der Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung ist auf Grund tatsächlicher Machtstellung gegeben, wenn der Alleininhaber des Besitzunternehmens, der alleiniger Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist, in der Lage ist, seinen Geschäftsanteil von 49% jederzeit auf bis zu 98% zu erhöhen³⁾.

An der Betriebsgesellschaft sind nicht alle Gesellschafter der Besitzgesellschaft beteiligt/Einstimmigkeit der Beschlüsse bei Besitzpersonengesellschaft

Nach ständiger Rechtsprechung ist die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung zwischen dem Betriebs- und Besitzunternehmen nicht gegeben, wenn an der Betriebsgesellschaft nicht alle Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind und die Beschlüsse der Besitzpersonen einstimmig gefasst werden müssen⁴⁾.

Ausschluss von Stimmrecht/laufende Geschäfte

Für die Frage der personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist nicht ausschlaggebend, ob der beherrschende Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft bei Beschlüssen über Geschäfte mit dem ihm zustehenden Besitzunternehmen vom Stimmrecht ausgeschlossen ist. Sofern nämlich die Rechtsgeschäfte zur laufenden Geschäftsführung der GmbH gehören, besteht kein Anlass, hierüber einen Beschluss der Gesellschafterversammlung herbeizuführen⁵⁾.

Bedeutung des gesellschaftsrechtlichen Einstimmigkeitserfordernisses bei der Betriebsgesellschaft für die Annahme einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung wird nicht ausgeschlossen, wenn der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft mbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks anlässlich der Begründung der Betriebsaufspaltung mit dem zu 1/20 am Stammkapital beteiligten Mitgesellschafter vereinbart, dass in allen Grundstücksangelegenheiten, soweit Verträge abzuschließen sind und für die Kündigung und Aufhebung von Verträgen zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft die Zustimmung des Minderheitsgesellschafters erforderlich ist⁶⁾.

1) Zimmermann u. a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 9. Aufl. 2007, Abschn. H. Rz. 1.
2) Wacker in Schmidt, EStG, Kommentar, 26. Aufl. 2007, Rz. 820 ff. zu § 15 EStG; Wedelstädt, von in Lange, Die Personengesellschaften im Steuerrecht, 6. Aufl. 2005, Abschn. D. II, Rn. 3361 ff.; Zehnplennig in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 2. Aufl. 2002, § 22 Rz. 66-74; Rux in Federmann/Kußmaul/Müller, HdB 2005, Stichwort „Betriebsaufspaltung (Rechnungslegung)“, Rz. 15-17; Kempermann, Betriebsaufspaltung: Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens ..., GmbHR 2005, 317; Kempermann, NWB 2003 Fach 3, 12501; Zimmermann u. a., a.a.O., Abschn. H. Rz. 52 ff.; Schoor, StBp 2003, 42; Schoor, Stbg 2007, 269, 271; Natschke, StBp 2000, 133; Heuermann, INF 2007, 45; Cremer, BBK 2006, Fach 13, 4953, 4957 ff.

3) BFH v. 29.1.1997 XI R 23/96, BStBl. 1997 II, 437.

4) BFH v. 13.12.1999 VIII B 36/98, BFH/NV 2000, 706.

5) BFH v. 26.1.1989 IV R 151/86, BStBl. 1989 II, 455.

6) BFH v. 21.8.1996 X R 25/93, BStBl. 1997 II, 44.

Beherrschender Einfluss zwischen einer Bruchteilsgemeinschaft und mehreren Betriebskapitalgesellschaften
Eine Betriebsaufspaltung kann zwischen einem Besitzunternehmen und mehreren Betriebskapitalgesellschaften bestehen.

Besitzunternehmen kann auch eine Bruchteilsgemeinschaft sein.

Beherrschender Einfluss auf die Bruchteilsgemeinschaft kann auch mit Hilfe eines Ankaufsrechts gewonnen werden, das es dem Berechtigten gestattet, jederzeit die zur Erlangung der Stimmenmehrheit erforderlichen Miteigentumsanteile zu erwerben⁷⁾.

Beherrschung der Betriebsgesellschaft kann trotz einer nominellen Mehrheitsbeteiligung an der Betriebsgesellschaft zu verneinen sein

Ob die Voraussetzungen der personellen Verflechtung erfüllt sind, ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles festzustellen. Eine Beherrschung der Betriebsgesellschaft durch den das Besitzunternehmen beherrschenden Gesellschafter kann im Einzelfall trotz einer nominellen Mehrheitsbeteiligung an der Betriebsgesellschaft zu verneinen sein⁸⁾.

Beherrschung der Betriebskapitalgesellschaft auf Grund der Stellung als Alleineigentümer des zur Nutzung überlassenen Grundstücks und wegen der Mehrheitsbeteiligung der Alleineigentümer an der Betriebs-GmbH

Die Alleineigentümerin des Grundstücks konnte das Nutzungsverhältnis über das von der Betriebs-GmbH gepachtete Grundstück beherrschen und wegen ihrer Mehrheitsbeteiligung an der Betriebs-GmbH mit Mitteln des Gesellschaftsrechts (§ 47 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) die Geschäfte des täglichen Lebens in der Betriebs-GmbH bestimmen. Es bestand somit eine enge personelle Verflechtung zwischen dem Einzelunternehmen der Alleineigentümerin des zur Nutzung überlassenen Grundstücks und der Betriebs-GmbH⁹⁾.

Beherrschung der Betriebs-GmbH, auch wenn keine 75%ige Beteiligung der Gesellschaft der Besitzgesellschaft an der GmbH gegeben ist

Der I. Senat des Bundesfinanzhofs hält an seiner in dem Urteil vom 18.10.1972¹⁰⁾ zur Betriebsaufspaltung geäußerten Auffassung, dass für die Beherrschung der Betriebs-GmbH durch die Gesellschafter der Besitzgesellschaft in der Regel eine 75prozentige Beteiligung an der GmbH erforderlich ist, nicht mehr fest¹¹⁾.

Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens durch Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebs-GmbH

Der zu 60 v.H. an der Betriebs-GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei den Geschäften des täglichen Lebens seinen Willen auch dann durchsetzen, wenn in der Gesellschafterversammlung das Einstimmig-

keitsprinzip herrscht. Die personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen wäre nur dann entfallen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer bei den Geschäften des täglichen Lebens seinen Willen in der Betriebs-GmbH nicht hätte durchsetzen können. So verhielt es sich im Urteilsfall nicht. Als Geschäftsführer oblag ihm die Entscheidung über die laufenden Geschäfte¹²⁾.

Beteiligung von Gesellschaftern an der Betriebsgesellschaft, die keine Anteile an der Besitzgesellschaft halten

Es ist davon auszugehen, dass für den Sachverhalt, dass an der Betriebsgesellschaft auch Gesellschafter beteiligt sind, die keine Anteile an dem Besitzunternehmen halten, die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung auch dann zu bejahen sein kann, wenn die Gesellschafterbeschlüsse zwar einstimmig oder mit qualifizierter Mehrheit zu fassen sind, jedoch die lediglich an der Betriebs-GmbH beteiligten Gesellschafter deshalb auf den die sachliche Verflechtung begründenden Mietvertrag keinen Einfluss nehmen könnten, weil dieser sich - vorbehaltlich einer Kündigung - „automatisch“ verlängere¹³⁾.

Betriebsgrundstück einer zwischengeschalteten GmbH wird zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlassen

Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft mbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks dieses einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlässt. Der vor allem an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Begriff des „Beherrschens“ deckt auch den vorliegend gegebenen Fall ab, dass der Besitzunternehmer durch einen Vertrag mit dem Zwischenmieter dafür Sorge trägt, dass dem Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen wird. Es bedurfte in diesen Fällen keiner Anwendung des § 42 AO¹⁴⁾.

Einfache, nicht aber qualifizierte Stimmrechtsmehrheit bei Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit des Besitzunternehmens bei der Betriebskapitalgesellschaft

Ein Besitzunternehmer beherrscht die Betriebskapitalgesellschaft auch dann personell, wenn er zwar über die einfache Stimmrechtsmehrheit und nicht über die im Gesellschaftsvertrag vorgeschriebene qualifizierte Mehrheit verfügt, er aber als Gesellschafter-Geschäftsführer deren Geschäfte des täglichen Lebens beherrscht, sofern ihm die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann¹⁵⁾.

Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Nur dann unterscheidet sich die Tätigkeit des Besitzunternehmens von der Tätigkeit eines gewöhnlichen Vermieters. Dieser Wille tritt am klarsten hervor, wenn an beiden Unterneh-

7) BFH v. 11.11.1982 IV R 117/80, BStBl. 1983 II, 299.

8) BFH v. 12.2.1998 VIII B 22/97, BFH/NV 1998, 852.

9) BFH v. 27.9.2006 X R 28/03, BFH/NV 2006, 2259.

10) BFH v. 18.10.1972 I R 184/70, BStBl. 1973 II, 27.

11) BFH v. 28.11.1979 I R 141/75, BStBl. 1980 II, 162; Anschluss an BFH v. 15.5.1975 IV R 89/73, BStBl. 1975 II, 781.

12) BFH v. 5.4.2005 IV B 96/03, BFH/NV 2005, 1564.

13) BFH v. 29.10.2007 IV B 129/06, BFH/NV 2008, 363.

14) BFH v. 28.11.2001 X R 50/97, BStBl. 2002 II, 363.

15) BFH v. 30.11.2005 X R 56/04, BStBl. 2006 II, 415; Fortführung des BFH v. 21.8.1996 X R 25/93, BStBl. 1997 II, 44.