

Einkommensteuer

Teil 4: Betriebsaufspaltung

Samstagslehrgang 2018/2019

Inhaltsverzeichnis:

1.	Einleitung	1
2.	Motive für eine Betriebsaufspaltung; Vorteile und Nachteile	2
3.	Die verschiedenen Formen.....	4
4.	Die sachliche Verflechtung	7
5.	Die personelle Verflechtung.....	9
6.	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.....	13
7.	Gewinnermittlungsart.....	16
8.	Probleme bei Begründung einer Betriebsaufspaltung	17
9.	Rechtsfolgen bei der laufenden Besteuerung	18
10.	Umsatzsteuer.....	24
11.	Gewerbsteuer	25
12.	Beendigung einer Betriebsaufspaltung.....	26
13.	Ergänzender Literaturhinweis	27
14.	Beispiel einer echten Betriebsaufspaltung.....	29
	Übungen zur Betriebsaufspaltung	32
	Lösungshinweise zu den Übungen zur Betriebsaufspaltung	36

(H 15.7 Abs. 4 - 8 EStH, R 15.7 Abs. 8 EStR)

1. Einleitung

Betriebsaufspaltung ist die Aufteilung eines bisher in einheitlicher Rechtsform geführten Unternehmens in zwei eigenständige Unternehmen. Diese bilden eine Wirtschaftseinheit, sind aber rechtlich in zwei selbständige Einheiten aufgeteilt, zwischen denen eine enge personelle und sachliche Verbindung besteht. Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung hat sich allein durch die Rechtsprechung entwickelt und ist gesetzlich nicht normiert.

Unterscheidet man die beiden durch die Betriebsaufspaltung entstehenden Unternehmen nach ihrer betrieblichen Funktion, so tritt am häufigsten eine Aufgliederung in ein *Besitz-* und ein *Betriebsunternehmen* auf. Dabei übernimmt das Betriebsunternehmen die Funktionen Beschaffung, Produktion und Absatz mit den entsprechenden Leistungs- und Verwaltungsfunktionen. Es führt also nahezu die gesamten betrieblichen Aufgaben aus und nimmt am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Das gesamte Anlagevermögen oder zumindest wesentliche Teile daraus befinden sich im Eigentum des Besitzunternehmens und werden an das Betriebsunternehmen verpachtet. Der Betriebszweck des Besitzunternehmens besteht somit in der Verpachtung von Gegenständen des Anlagevermögens an das Betriebsunternehmen. In dieser Überlassung von Wirtschaftsgütern liegt eine der wesentlichen Verbindungen zwischen den beiden Unternehmen, die es rechtfertigt, sie als eine Wirtschaftseinheit zu qualifizieren.

Aus dem durch die Betriebsaufspaltung entstehenden Gesamtorganismus resultiert, dass die ihrer Art nach nur vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens - das Vermieten und Verpachten von Wirtschaftsgütern - zum Gewerbebetrieb wird. Das Besitzunternehmen erzielt demnach - wie das Betriebsunternehmen - gewerbliche und auch gewerbsteuerpflichtige Einkünfte.

2. Motive für eine Betriebsaufspaltung; Vorteile und Nachteile

Motive für eine Betriebsaufspaltung können sowohl außersteuerlicher als auch steuerlicher Natur sein. Zweck einer Betriebsaufspaltung ist regelmäßig die Verknüpfung der jeweiligen gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorteile von Personen- und Kapitalgesellschaften möglichst unter Ausschluss, wenigstens jedoch unter Abschwächung der Nachteile der jeweils anderen Rechtsform.

- Sind die Anteilseigner der Betriebskapitalgesellschaft zugleich Geschäftsführer, so stellen die Geschäftsführergehälter abzugsfähige Betriebsausgaben der Betriebskapitalgesellschaft dar und können zu einer erheblichen Gewerbesteuerersparnis führen. Hingegen kann ein Einzelunternehmen aufgrund der rechtlichen Identität mit ihrem Inhaber kein Geschäftsführergehalt zahlen und die Gehaltszahlungen einer Personengesellschaft an ihre Anteilseigner stellen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter dar, die auch der Gewerbesteuer unterliegen.
- Des Weiteren können für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft unter den Voraussetzungen des § 6 a EStG gewinnmindernde Rückstellungen für Pensionszusagen gebildet werden. Keine Bildung von Pensionsrückstellungen ist hingegen für die Gesellschafter einer Personengesellschaft möglich.

Als Alternative zur Betriebsaufspaltung kommt auch in Betracht, die gewerbliche Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft zu betreiben, ohne dass ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft als Besitzgesellschaft vorgeschaltet wird. Die Kapitalgesellschaft ist in diesem Fall selbst Eigentümer der im Fall der Betriebsaufspaltung an sie vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter. Im Vergleich zu dieser Alternative können als Vorteile der Betriebsaufspaltung die folgenden Faktoren gesehen werden:

- Durch das Vorschalten eines Besitzunternehmens in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder einer Einzelunternehmung kann der gewerbesteuerliche Freibetrag des § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG i. H. v. 24.500 € genutzt werden.
- Entstehen durch die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit Verluste, so können diese mit den übrigen Einkünften der Besitzunternehmen (Einzelunternehmer oder Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft) verrechnet werden. Verluste einer Kapitalgesellschaft, gleich welcher Art, können hingegen lediglich gem. § 10 d EStG in den vorhergehenden Veranlagungszeitraum zurück- bzw. auf zukünftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden.
- Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer entspricht gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. §§ 95 ff. BewG beim Erwerb eines Personenunternehmens der Ertragswert. Für die Übertragung von Betriebsvermögen können die Vergünstigungen des § 13a ErbStG in Frage kommen.

Als weitere Vorteile, sowohl im Vergleich zur reinen Kapitalgesellschaft als auch zur reinen Personengesellschaft, sind zu nennen:

- Es ergibt sich durch die Betriebsaufspaltung der Vorteil einer Haftungsbeschränkung durch eine Trennung von Vermögensbesitz und gewerblicher Tätigkeit. Bei Insolvenz der Betriebskapitalgesellschaft erstreckt sich die Insolvenzmasse nicht auf die an diese Gesellschaft vermieteten oder verpachteten Wirt-

schaftsgüter.

- Die Betriebsvermögen von Besitz- und Betriebsgesellschaft zur Ermittlung der größenabhängigen Voraussetzungen für Sonderabschreibungen und Ansparrücklagen nach § 7 g EStG sind nicht zusammenzurechnen.

Zu den weiteren außersteuerlichen Motiven zählen Fragen

- der Haftungsbegrenzung
Die Betriebsaufspaltung stellt hinsichtlich der Haftung eine optimale Unternehmensform dar. Neben dem Privatvermögen der Gesellschafter sind auch Teile des betrieblich genutzten Vermögens, soweit sie im Eigentum des Besitzunternehmens stehen, dem Gläubigerzugriff entzogen. Die Betriebskapitalgesellschaft betätigt sich durch die Produktion und ihre Dienstleistungen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Hier liegen die größten Haftungsrisiken, die u. a. aus Schadensersatzforderungen der Kunden resultieren können. Da sie ihr Unternehmen nahezu ohne eigenes Vermögen in gemieteten Räumen und möglicherweise auch mit gemieteten Maschinen betreibt, ist bei ihr kein großes Haftungskapital vorhanden. Dieses liegt bei der Besitzpersonengesellschaft, die durch die reine Vermögensvermietung jedoch kaum ein Risiko trägt. Um eine Haftung weitgehend auszuschließen, gilt also die Überlegung, die Besitzgesellschaft behält das Vermögen und das Betriebsunternehmen trägt die Risiken.
- der Nähe zu Absatzmärkten,
- der Unternehmensnachfolge (inkl. erbrechtlicher Gesichtspunkte)
Die Betriebsaufspaltung ist für die Regelung der Unternehmensnachfolge eine besonders geeignete Form, da sie durch das Vorhandensein sowohl eines Personenunternehmens als auch einer Kapitalgesellschaft vielfältige Möglichkeiten für die Beteiligung neuer Gesellschafter bietet. Diese können an beiden Unternehmen zugleich oder auch nur an einer Gesellschaft beteiligt werden. Die Einbeziehung der Nachfolger in die aktive Unternehmensführung erfolgt häufig durch eine ausschließliche Beteiligung an der Betriebs-GmbH und ggf. durch Bestellung des Nachfolgers zum Geschäftsführer der GmbH, ohne dass es schon zur Übertragung größerer Vermögensteile kommt. So können sich die bisherigen Gesellschafter nach und nach aus dem Unternehmen zurückziehen. Es muss jedoch stets darauf geachtet werden, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung weiterhin vorliegen, weil es ansonsten ungewollt zur Aufdeckung der stillen Reserven kommen könnte.
- der Rückumwandlung,
- des Mitbestimmungsgesetzes und des Betriebsverfassungsrechts,
- des Rechnungslegungs- und Publizitätsrechts
Die Betriebsaufspaltung ist für die Regelung der Unternehmensnachfolge eine besonders geeignete Form, da sie durch das Vorhandensein sowohl eines Personenunternehmens als auch einer Kapitalgesellschaft vielfältige Möglichkeiten für die Beteiligung neuer Gesellschafter bietet. Diese können an beiden Unternehmen zugleich oder auch nur an einer Gesellschaft beteiligt werden. Die Einbeziehung der Nachfolger in die aktive Unternehmensführung erfolgt häufig durch eine ausschließliche Beteiligung an der Betriebs-GmbH und ggf. durch Bestellung des Nachfolgers zum Geschäftsführer der GmbH, ohne dass es schon zur Übertragung größerer Vermögensteile kommt. So können sich die bisherigen Gesellschafter nach und nach aus dem Unternehmen zurückziehen. Es muss jedoch stets darauf geachtet werden, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung weiterhin vorliegen, weil es

ansonsten ungewollt zur Aufdeckung der stillen Reserven kommen könnte.

Die steuerlichen Motive sind insbesondere in folgenden Punkten zu sehen:

- gezielte Ausschüttungspolitik durch Nutzung des geringeren KSt-Satzes im Fall der Gewinnausschüttung
- Sachverhaltsgestaltungen in Zusammenhang z.B. mit Investitionszulagen und steuerfreien Einnahmen aufgrund DBA,
- unmittelbare Zurechnung von Verlusten der Personenunternehmung,
- Gestaltungsmöglichkeiten bei der Höhe des Miet- oder Pachtzinses für die Nutzungsüberlassung (der Finanzierungsanteil ist jedoch generell anhand eines gesetzlich typisierten Prozentsatzes des zu zahlenden Nutzungsentgelts hinzuzurechnen (vgl. § 8 Nr. 1d, e, f GewStG); hierdurch kann es zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung kommen) bzw. der Preisgestaltung für gelieferte Wirtschaftsgüter,
- Inanspruchnahme des Freibetrags für Personenunternehmen bei der Gewerbesteuer
- Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG

Jedoch weist die Betriebsaufspaltung nicht nur Vorteile auf. Zu ihren Nachteilen gehören insbesondere

- der erhöhte Verwaltungsaufwand durch zwei getrennte Buchführungen,
- Jahresabschlüsse sowie Prüfungs- und Publizitätspflichten,
- erhöhter Beratungsbedarf,
- höhere Insolvenzanfälligkeit der Betriebsgesellschaft,
- Haftungsgefahren bei Begründung der Betriebsaufspaltung im Fall der Betriebs-GmbH durch verdeckte Sachgründung, Haftung nach §§ 32a und 32b GmbHG,
- Haftung durch Gestellung von Sicherheiten aus dem Privatvermögen oder dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft sowie ggf. erbschaftsteuerliche Nachteile bei der Grundstücksbewertung .

Weiterhin bestehen Steuerrisiken vornehmlich im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung.

3. Die verschiedenen Formen

Eine Betriebsaufspaltung wird angenommen, wenn ein bestimmter enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einem Besitzunternehmen und einem Betriebsunternehmen besteht. Ein solcher Zusammenhang ist gegeben, wenn beide Unternehmen **sachlich und personell verflochten sind**, H 15.7 Abs. 4 (Allgemeines) EStH.

1. Eine **sachliche Verflechtung** besteht, wenn das Besitzunternehmen dem gewerblich tätigen Betriebsunternehmen WG zur Nutzung überlässt, die für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Die Nutzungsüberlassung wird im Allgemeinen entgeltlich geschehen (Miete, Pacht), sie kann aber auch unentgeltlich (Leihe) sein, H 15.7 Abs. 5 (Leihe) EStH.
2. Eine **personelle Verflechtung** liegt vor, wenn hinter den beiden Unternehmen eine Person oder eine Personengruppe steht, die in Bezug auf beide Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen hat und in der Lage ist, diesen in beiden Unternehmen durchzusetzen, H 15.7 Abs. 6 (All-

gemeines) EStH.

3. Eine Betriebsaufspaltung liegt nur dann vor, wenn die (das) Betriebsgesellschaft (-unternehmen) gewerbliche Einkünfte erzielt (siehe auch mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).

In der Praxis existieren unterschiedliche Formen der Betriebsaufspaltung:

a) Echte Betriebsaufspaltung

Bei der *echten* Betriebsaufspaltung wird ein *bereits existierendes* Unternehmen in zwei rechtlich selbständige Unternehmen aufgespalten. Dazu wird i. d. R. das Betriebsunternehmen neu gegründet. Wesentliche Teile des Anlagevermögens (z. B. Grundstücke, Gebäude, maschinelle Anlagen) verbleiben im Eigentum der Besitzgesellschaft und werden an die Betriebsgesellschaft verpachtet. Das übrige Vermögen - vor allem das Umlaufvermögen - wird in das Betriebsunternehmen, das die ursprünglich betriebene Tätigkeit auf eigene Rechnung fortführt, eingebracht. Die echte Betriebsaufspaltung ist weder eine Einbringung nach § 20 UmwStG noch eine Betriebsveräußerung nach § 16 EStG, denn es werden nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Betriebsgesellschaft übertragen.

Beispiel:

A betreibt eine chemische Fabrikation in der Form eines Einzelunternehmens. Er gründet eine GmbH. Auf diese überträgt er das gesamte Anlage- und Umlaufvermögen mit Ausnahme des Fabrikgrundstücks. Dieses verpachtet er an die GmbH.

Es ist für die Annahme einer Betriebsaufspaltung ohne Bedeutung, ob eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen oder ob das gesamte Betriebsvermögen der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen wird.

b) Unechte Betriebsaufspaltung

Als *unechte* Betriebsaufspaltung bezeichnet man den Fall, dass zwei selbständige Unternehmen von Anfang an gegründet werden und die beherrschenden Gesellschafter des Besitzunternehmens die Betriebsaufspaltung später durch die Vermietung oder Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage begründen. Oft wird dies durch die Verpachtung eines Grundstücks an ein bereits bestehendes Betriebsunternehmen geschehen, an dem der Grundstückseigentümer mehrheitlich beteiligt ist. Die Betriebsaufspaltung beginnt hier mit der eindeutig und objektiv erkennbaren Vorbereitung der Überlassung des Grundstücks.

Beispiel:

Eheleute A sind Gesellschafter zu je 50 % einer GmbH. Zugleich gehört ihnen zu gleichen Teilen ein Grundstück. Sie verpachten das Grundstück an die GmbH, für die es eine wesentliche Grundlage darstellt.

c) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Als *mitunternehmerische* Betriebsaufspaltung wird der Fall, dass Besitzgesellschaft und Betriebsgesellschaft jeweils Personengesellschaften sind, bezeichnet. Zum Zwecke der Haftungsbegrenzung wird die Betriebsgesellschaft regelmäßig eine GmbH & Co. KG sein, s. H 15.7 Abs. 4 „Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ EStH).

d) „Eigentliche“/klassische Betriebsaufspaltung

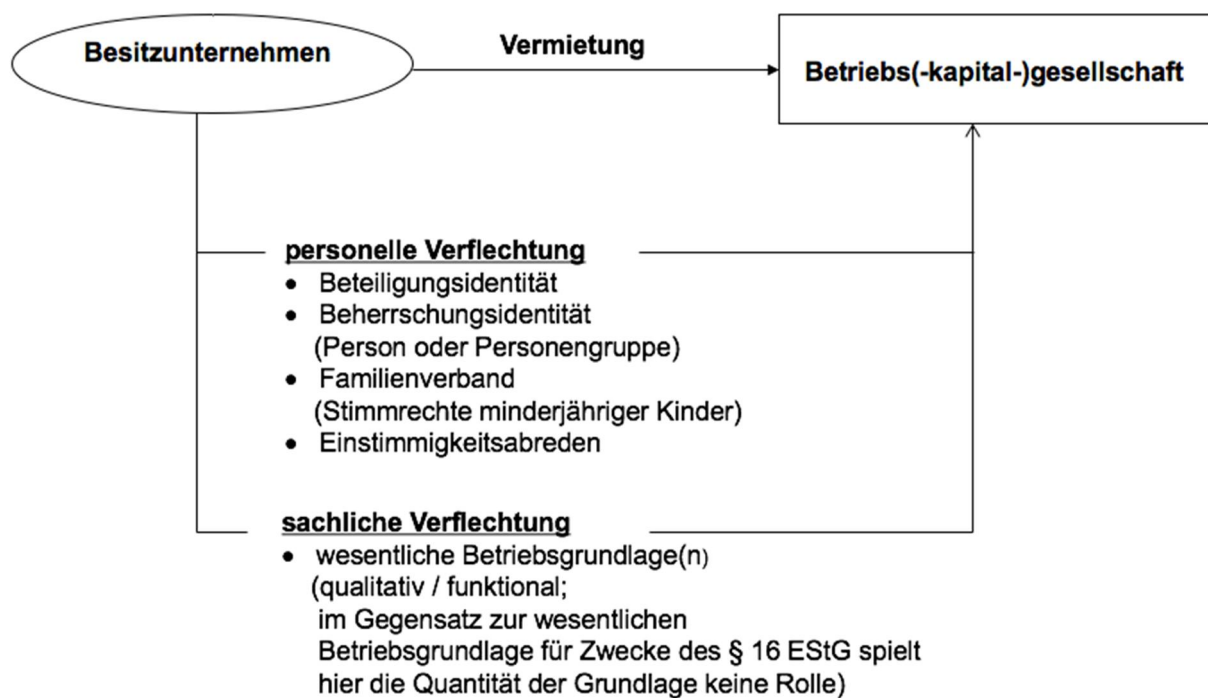
Von einer eigentlichen oder klassischen Betriebsaufspaltung spricht man dann, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmer oder eine Personenmehrheit und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist. Dies ist in der Praxis steuerlich der häufigste und bedeutendste Fall der Betriebsaufspaltung.

e) Umgekehrte Betriebsaufspaltung

Von einer *umgekehrten* oder uneigentlichen Betriebsaufspaltung spricht man dann, wenn das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft ist.

f) Kapitalistische Betriebsaufspaltung

Als *kapitalistische* Betriebsaufspaltung wird schließlich der Fall bezeichnet, dass sowohl die Besitz- als auch die Betriebsgesellschaft Kapitalgesellschaften sind.

Schema: die „eigentliche“ (klassische) Betriebsaufspaltung

4. Die sachliche Verflechtung

Die sachliche Verflechtung setzt voraus, dass dem Betriebsunternehmen ein Wirtschaftsgut zur Nutzung überlassen wird. Dieses muss für die Betriebsgesellschaft (und nicht die Besitzgesellschaft) zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die verpachteten Wirtschaftsgüter "die" wesentliche Betriebsgrundlage bilden oder dass ein ganzer Betrieb verpachtet wird. Ausreichend ist bereits die Überlassung eines Wirtschaftsgutes, wenn dieses wenigstens "eine" wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens ist (H 15.7 Abs. 5 "Wesentliche Betriebsgrundlage - des Betriebsunternehmens" EStH). Das überlassende Unternehmen braucht nicht Eigentümer der Wirtschaftsgüter zu sein (H 15.7 Abs. 5 "Eigentum des Besitzunternehmens" EStH). Eine Nutzungsberechtigung an den Wirtschaftsgütern erfüllt ebenfalls die Voraussetzungen der sachlichen Verflechtung. Die Überlassung kann entgeltlich und unentgeltlich (leihweise) erfolgen (H 15.7 Abs. 5 "Leihe" EStH). Bei der leihweisen Überlassung liegt die für die Annahme eines Gewerbebetriebs beim Besitzunternehmen erforderliche Gewinnerzielungsabsicht im Streben nach Beteiligungserträgen. Hierbei sind jedoch die Grundsätze des BMF Schreibens vom 23.10.2013 zur „Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei der Gewinnermittlung“ zu beachten. (Hinweis: Bei Besitz-Einzelunternehmen: GmbH Anteile sind notwendiges Betriebsvermögen, R 4.1 EStH, bei Besitz-PersG, notwendiges SBV II, vgl. R/H 4.2 EStR/H)

a) Wesentliche Betriebsgrundlage

Eine wesentliche Betriebsgrundlage ist gegeben, wenn das Wirtschaftsgut nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Erreichung des Betriebszweckes erforderlich ist und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzt. Maßgebend ist dabei die funktionale, also wirtschaftliche Bedeutung für das Betriebsunternehmen (H 15.7 Abs. 5 "Wesentliche Betriebsgrundlage - Betriebszweck/-führung" EStH). Ein Wirtschaftsgut ist nicht schon allein deshalb als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung anzusehen, weil in ihm erhebliche stille Reserven ruhen. Das Wirtschaftsgut muss vielmehr für die Betriebsführung "wesentlich" bzw. "notwendig" sein. Dies ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu entscheiden.

b) Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage

Es war lange Zeit strittig, unter welchen Voraussetzungen ein Grundstück wesentliche Betriebsgrundlage sein kann. Der Bundesfinanzhof hat jedoch entschieden, dass allein ausschlaggebend die wirtschaftliche Bedeutung des Grundstücks für die Betriebsgesellschaft sei, s. H 15.7 Abs. 5 "Wesentliche Betriebsgrundlage - Ersetzbarkeit" EStH). Ein Grundstück erhält demnach dann für das Unternehmen eine wirtschaftliche Bedeutung, wenn die Betriebsführung durch die Lage des Grundstückes bestimmt wird, das Grundstück auf die Bedürfnisse des Betriebes zugeschnitten ist oder das Betriebsunternehmen aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne ein Grundstück dieser Art seine Tätigkeit nicht fortführen könnte. Aus dieser Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist abzuleiten, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücke nur noch in Ausnahmefällen keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Dies ist dann der Fall, wenn das Grundstück für das Unternehmen von keiner oder nur noch von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ist, H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage – Wirtschaftliche Bedeutung“ EStH. Ein Fabrikgrundstück verliert z. B. die geforderten Eigenschaften, sobald es nicht mehr für gewerbliche Fertigungszwecke genutzt wird.

Bürogebäude als wesentliche Betriebsgrundlage

Die Wesentlichkeit eines Büro- oder Verwaltungsgebäudes beurteilt sich grundsätzlich nach den o. g. Merkmalen.

Büro- oder Verwaltungsgebäuden kann zumindest dann eine nicht unerhebliche wirtschaftliche Bedeutung zukommen, wenn sie zur büro- oder verwaltungsmäßigen Nutzung neu errichtet und für die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens hergerichtet bzw. gestaltet worden sind. Unabhängig von der örtlichen Lage oder dem baulichen Zuschnitt kann sich die Wesentlichkeit auch aus einer funktionalen Betrachtung heraus ergeben, wenn das Betriebsunternehmen ohne dieses Gebäude nur durch wesentliche organisatorische Änderungen fortgeführt werden könnte. Hierbei ist auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalles abzustellen.

Nicht erforderlich ist, dass das Gebäude so hergerichtet wurde, dass es ohne bauliche Veränderung durch ein anderes Unternehmen nicht genutzt werden könnte. Ebenso wenig ist entscheidend, ob ein anderes Verwaltungsgebäude die betrieblichen Anforderungen hätte erfüllen können oder das angemietete Gebäude auch für andere Zwecke hätte genutzt werden können.

Insbesondere mit Urteil vom 23.05.2000, BStBl. 2000 II S. 621, s. H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage – Büro-/Verwaltungsgebäude“ EStH, hat der BFH entschieden, dass Büro- und Verwaltungsgebäude immer dann wesentliche Betriebsgrundlage sind, die eine sachliche Verflechtung im Sinne einer Betriebsaufspaltung begründen, wenn die Grundstücke für die Betriebsgesellschaft von nicht untergeordneter Bedeutung sind. Hiervon muss bei einer Anmietung durch die Betriebsgesellschaft regelmäßig ausgegangen werden, wenn diese das Büro- und Verwaltungsgebäude benötigt, es für die betrieblichen Zwecke der Betriebsgesellschaft geeignet und wirtschaftlich von nicht untergeordneter Bedeutung ist.

Immaterielle Vermögensgegenstände:

Auch immaterielle Vermögensgegenstände können wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sein, H 15.7 Abs. 5 „Immaterielle Wirtschaftsgüter“ EStH.

5. Die personelle Verflechtung

Die personelle Voraussetzung zur Betriebsaufspaltung ist erfüllt, wenn die an beiden Unternehmen beteiligten Personen einen einheitlichen Betätigungswillen haben (H 15.7 Abs. 6 "Allgemeines" EStH). Ein solcher wird angenommen, wenn eine Person oder Personengruppe in beiden Unternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Eine personelle Verflechtung erkennt die Rechtsprechung in den folgenden Fällen an:

a) Beteiligungsidentität

Bei gleichen Beteiligungsverhältnissen tritt der einheitliche Betätigungswille sehr klar zum Vorschein. Es ist kaum denkbar, dass die Einheit durch einen permanenten Interessengegensatz aufgehoben wird.

Beispiel:

A ist Eigentümer eines Grundstücks, das er an eine Kapitalgesellschaft überlässt, an der er zu 100% beteiligt ist. Es liegt Beteiligungsidentität und somit eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen vor.

Beispiel:

A, B und C sind zu je 1/3 Eigentümer eines Grundstücks. Das Grundstück wird an eine Kapitalgesellschaft überlassen, an der A, B und C jeweils zu 1/3 beteiligt sind. Es liegt Beteiligungsidentität und somit eine personelle Verflechtung zwischen

b) Beherrschungsidentität (H 15.7 Abs. 6 "Beherrschungsidentität" EStH)

Wenn eine Person oder Personengruppe in beiden Unternehmen über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, so wird ein einheitlicher Betätigungswille vermutet, wenn die Beteiligungsverhältnisse nicht extrem konträr sind. So liegt nach der Rechtsprechung des BFH eine Beherrschungsidentität selbst dann vor, wenn zwei Personen an der Betriebsgesellschaft im Verhältnis 98 : 2 und an der Besitzgesellschaft zu gleichen Teilen beteiligt sind (BFH vom 24.02.1994, BStBl. 1994 II, S. 466). In folgenden Fällen ist somit grundsätzlich von einer personellen Verflechtung auszugehen:

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
A	50 %	30 %
B	50 %	70 %
A	50 %	10 %
B	50 %	90 %
A	40 %	60 %
B	60 %	40 %
A	30 %	50 %
B	30 %	50 %
C	40 %	0 %

Hingegen verneinen Literatur und Rechtsprechung einen einheitlichen Betätigungswillen und damit eine Beherrschungsidentität aufgrund extrem entgegengesetzter Beteiligungsverhältnisse beispielsweise für den Fall einer Beteiligung zweier Personen im Verhältnis 95 : 5 an der Betriebsgesellschaft und im umgekehrten Verhältnis an der Besitzgesellschaft (BFH vom 12.10.1988, BStBl. 1989 II S. 152).

Auch durch *mittelbare* Beteiligungen kann die Beherrschungsidentität grundsätzlich hergestellt werden (H 15.7 Abs. 6 "Mittelbare Beteiligung" EStH). Eine mittelbare Beteiligung liegt beispielsweise vor, wenn der Inhaber des Besitzunternehmens an einer GmbH ausschließlich beteiligt ist und diese wiederum alleinige Gesellschafterin des Betriebsunternehmens ist.

c) Gemeinsame Interessen bei Eheleuten (H 15.7 Abs. 7 EStH)

Das BVerfG BStBl. II 1985, 475, hat eine Vermutung gleichgerichteter Interessen bei Ehegatten nur wegen des Bestehens der ehelichen Gemeinschaft verneint, wenn es auch Ausnahmen für möglich hält.

Nicht ausreichend für die Annahme gleichgerichteter Interessen der Eheleute ist:

- jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft
- Herkunft der Mittel für die Beteiligung der Ehefrau an der Betriebsgesellschaft vom Ehemann
- Der Ehemann führt die Geschäfte und verfügt allein über die erforderlichen Fachkenntnisse.
- Erbeinsetzung der Ehefrau als Alleinerbin, BFH BStBl. II 1986, 362

- Vertragliche Festlegung, dass bestimmte Mietverhältnisse von den Eheleuten nur einvernehmlich gekündigt werden können, BFH BStBl. II 1986, 611.

Für gleichgerichtete Interessen spricht:

- Die Eheleute sind an beiden Unternehmen beteiligt. Hier gilt die unter b) erörterte Gruppentheorie. Die Eheleute werden danach wie Fremde behandelt.
- Die Eheleute vereinbaren eine Stimmrechtsbindung oder es wird einem Ehegatten eine unwiderrufliche Vollmacht zur Stimmrechtsausübung erteilt. Auch hier wird eine Interessenübereinstimmung nicht auf die eheliche Beziehung gestützt.
- Die Eheleute haben in erheblichem Umfang Grundstücke erworben und sie jeweils entweder an die Einmann-GmbH des einen oder des anderen Ehepartners vermietet. In diesem planmäßigen gemeinsamen Handeln der Eheleute sah der BFH BStBl. II 1986, 913, ein Indiz für gleichgerichtete Interessen.
- faktische Beherrschung

d) Gemeinsame Interessen bei Eltern und Kindern (R 15.7 Abs. 8 EStR)

Eltern und ihre **volljährigen** Kinder werden wie Fremde behandelt. Ob eine Beherrschung vorliegt, entscheidet sich nach den Ausführungen unter a) und b). Sind die Eltern und ihre **minderjährigen** Kinder an beiden Unternehmen, dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft, beteiligt, wird man im Allgemeinen ihre Stimmrechte unter dem Gesichtspunkt gleicher Interessen zusammenrechnen können. Insoweit gelten ebenfalls die Ausführungen unter a) und b).

Beispiel:

Am Besitzunternehmen ist der Vater zu 100% beteiligt. Am Betriebsunternehmen ist der Vater zu 50% und sein minderjähriges Kind zu 10% beteiligt. Steht dem Vater das alleinige Sorgerecht für das Kind zu, so liegt eine personelle Verflechtung vor, da er das Stimmrecht für die 10%-Beteiligung im Namen seines Kindes ausüben kann. Steht das Sorgerecht Vater und Mutter gemeinsam oder einem Ergänzungspfleger zu, so liegt keine personelle Verflechtung vor.

Fraglich ist, wie zu verfahren ist, wenn die minderjährigen Kinder mit ihren Eltern zusammen nur an einem der beiden Aufspaltungsunternehmen beteiligt sind und die Eltern dieses Unternehmens nur zusammen mit den Kindern beherrschen können.

Beispiel:

Die X-GmbH betreibt ein Hotel. A und seine Ehefrau (EF) sind an der GmbH zu je 50 % beteiligt. Das Hotelgebäude hat die GmbH von einer Bruchteilsgemeinschaft gepachtet, an der A und EF zu je 20 % und deren gemeinsame minderjährige Tochter T zu 60 % beteiligt sind.

Eine Betriebsaufspaltung besteht nur, wenn das Vermögenssorgerecht für T den Eltern zugerechnet werden kann.

Anders liegen die Dinge im folgenden Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der Hotel-GmbH. Das an die GmbH verpachtete Hotelgebäude gehört A zu 40 % und seiner minderjährigen Tochter T zu 60 %. In diesem Fall beherrscht A nicht das Besitzunternehmen, weil er nicht allein die Vermögenssorge ausüben kann und das Interesse seiner Ehefrau ihm aus den oben unter c) genannten Gründen nicht zuzurechnen ist. Die personelle Verflechtung wäre jedoch zu bejahen, wenn A allein die Vermögenssorge zustände oder wenn ausnahmsweise Interessenübereinstimmung zwischen den Eheleuten auch ohne Beteiligung an beiden Unternehmen bestände.

e) Faktische Beherrschung (H 15.7 Abs. 6 "Faktische Beherrschung")

In besonders gelagerten Ausnahmefällen kann trotz fehlender vertraglicher und gesellschaftsrechtlicher Möglichkeit zur Durchsetzung des eigenen geschäftlichen Betätigungswillens auch eine faktische Machtstellung ausreichen, um eine personelle Verflechtung zu bejahen. Eine solche faktische Beherrschung liegt vor, wenn auf die Gesellschafter, deren Stimmen zur Erreichung der im Einzelfall erforderlichen Stimmenmehrheit fehlen, aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen Druck dahingehend ausgeübt werden kann, dass sie sich dem Willen der beherrschenden Person oder Personengruppe unterordnen. Dazu kann es z. B. kommen, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft unverzichtbare Betriebsgrundlagen zur Verfügung stellt, die er der Gesellschaft ohne weiteres entziehen kann (vgl. BMF vom 07.10.2002, BStBl 2002 I S. 1028).

Ist beispielsweise der Eigentümer des Besitzunternehmens allein fachkundiger Prokurist im Betriebsunternehmen seiner Ehefrau, so wird ebenfalls eine faktische Beherrschung unterstellt und eine Betriebsaufspaltung angenommen (BFH vom 29.07.1976, BStBl. 1976 II, S. 750). Allerdings erkennt die Finanzverwaltung eine faktische Machtstellung nur an, wenn die zivilrechtlichen Gesellschafter der Betriebsgesellschaft fachlich völlig unkundig sind (H 15.7 Abs. 6 "Faktische Beherrschung 2. Spiegelstrich" EStH).

f) Beherrschung im Besitzunternehmen (H 15.7 Abs. 6 „Einstimmigkeitsabrede“)

Ob eine Person oder Personengruppe in der Lage ist, ihren Willen durchzusetzen, richtet sich nicht alleine nach der Mehrheit der Anteile an den Besitzunternehmen, sondern danach, wie die Beschlüsse gefasst werden (Stimmrecht).

Ist an der Besitzgesellschaft neben den mehrheitlich bei der Betriebsgesellschaft beteiligten Person oder Personengruppe mindestens ein weiterer Gesellschafter beteiligt (Nur-Besitzgesellschafter) und müssen Beschlüsse der Gesellschafterversammlung wegen vertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen einstimmig gefasst werden, ist eine Beherrschungsidentität und damit personelle Verflechtung nicht gegeben. Dies gilt

jedoch nur, wenn die Einstimmigkeit die laufende Verwaltung der vermieteten WG einschließt (sog. Geschäfte des täglichen Lebens).

Zu einer Beherrschung des Besitzunternehmens im Sinne der Rechtsprechung gehört die Bestimmung über das hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage bestehende Pachtverhältnis. Dieses soll nicht gegen den Willen der beherrschenden Person oder Personengruppe aufgelöst bzw. verändert werden können.

Die Stimmrechte - sofern sie nicht im Gesellschaftsvertrag umfänglich geregelt sind - bestimmen sich nach den gesetzlichen Vorschriften für die jeweilige Rechtsform des Besitzunternehmens (GbR: Einstimmigkeit gem. § 709 Abs. 1 BGB, OHG: Einstimmigkeit, § 119 Abs. 1 HGB → nur für außergewöhnliche Geschäfte, nicht für Geschäfte des täglichen Lebens, KG: Einstimmigkeit, § 164 HGB → nur für außergewöhnliche Geschäfte, nicht für laufende Geschäfte (laufende Verwaltung der vermieteten WG)).

g) Beherrschung in der Betriebskapitalgesellschaft

Bei der Kapitalgesellschaft ist das Stimmrecht mit dem Gesellschaftsanteil verbunden, so dass die (einfache) Mehrheit der Gesellschaftsrechte eine Beherrschung begründet (§§ 133 AktG, 47 Abs. 1, Abs. 2 GmbHG, 32 BGB, 43 Abs. 2 GenG).

h) Stimmrechtsausschluss

Es gibt eine weitere Möglichkeit, die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche Beherrschungsidentität zu vermeiden, siehe dazu H 15.7 Abs. 6 „Stimmrechtsausschluss“) EStH.

6. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Allgemeines

Im Regelfall handelt es sich beim Besitzunternehmen um ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft und beim Betriebsunternehmen um eine Kapitalgesellschaft.

Ausnahmsweise kann es sich beim Betriebsunternehmen jedoch auch um eine Personengesellschaft handeln. Liegen dann die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung vor, spricht man von einer sog. mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.

In den Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung gibt es eine Konkurrenz zwischen der Behandlung der überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen des bzw. der überlassenden Gesellschafter bei der Betriebsgesellschaft nach § 15 I Nr.2 EStG oder der Behandlung der Wirtschaftsgüter als eigenes Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung.

Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Der BFH hat dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung bei Schwesterpersonengesellschaften Vorrang vor der Behandlung als Sonderbetriebsvermögen eingeräumt. Die Verwaltung hat sich dieser Rechtsauffassung grundsätzlich angeschlossen (H 15.7 IV EStR „mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“).

Schwesterpersonengesellschaften liegen vor, wenn es sich beim Besitzunternehmen um eine Personengesellschaft handelt und einer oder mehrere Gesellschafter des Besitzunternehmens gleichzeitig Gesellschafter der Betriebs(personen)gesellschaft sind.

Beispiel:

A ist Eigentümer eines Grundstücks und überlässt es (als wesentliche Betriebsgrundlage) an die A,B-OHG.

An der OHG ist er zu 60% beteiligt.

Grundsätzlich liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung vor. A überlässt der OHG zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage (sachliche Verflechtung) und ist sowohl beherrschend am „Besitzunternehmen“ als auch am Betriebsunternehmen beteiligt (personelle Verflechtung).

Obwohl die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, ist das Grundstück als Sonderbetriebsvermögen des A bei der OHG zu behandeln. Besitz- und Betriebsunternehmen sind keine Schwesterpersonengesellschaften.

Beispiel:

A (60%) und B (40%) sind Eigentümer eines Grundstücks. A und B überlassen das Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage an die A, C-OHG. An der OHG ist A zu 60% beteiligt. Grundsätzlich liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung vor. Das „Besitzunternehmen“ überlässt der OHG zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage (sachliche Verflechtung) und A ist sowohl beherrschend am „Besitzunternehmen“ als auch am Betriebsunternehmen beteiligt (personelle Verflechtung). Beim Besitz- und Betriebsunternehmen handelt es sich um Schwesterpersonengesellschaften, so dass das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung vorrangig ist. Das Grundstück ist Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft. Damit erzielt auch der Nur-Besitzgesellschafter B gewerbliche Einkünfte.

Beispiel:

A (40%) und B (60%) sind Eigentümer eines Grundstücks. A und B überlassen das Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage an die A,C-OHG. An der OHG ist A zu 60% beteiligt.

Mangels personeller Verflechtung liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung nicht vor. Das Grundstück stellt somit anteilig (40%) Sonderbetriebsvermögen des A bei der OHG dar. Für B stellt das Grundstück Privatvermögen dar. B erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Vorrang der Betriebsaufspaltung vor der Behandlung als Sonderbetriebsvermögen gilt bei einer unentgeltlichen Überlassung mangels Gewinnerzielungsabsicht der Besitzgesellschaft nicht. In diesen Fällen ist die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen vorrangig.

Bei teilentgeltlicher Überlassung gilt der Vorrang der Betriebsaufspaltung nur, wenn das Entgelt ausreicht, um beim Besitzunternehmen von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgehen zu können.

Erfolgt die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage(n) durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG) oder durch eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft, so stellen die überlassenen Wirtschaftsgüter stets Betriebsvermögen der überlassenen Gesellschaft dar. § 15 I Nr. 2 EStG findet insoweit keine Anwendung.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Bei der Überlassung eines Grundstücks, das im Eigentum mehrerer Personen steht und an eine gewerblich tätige Personengesellschaft überlassen wird, an der zumindest teilweise auch die Grundstückseigentümer beteiligt sind, ist zu prüfen, ob es sich bei dem Grundstück um eigenes Betriebsvermögen der „Vermietungsgesellschaft“ oder um Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter bei der gewerblich tätigen Personengesellschaft handelt.

Überlässt ein Einzelgewerbetreibender eine wesentliche Betriebsgrundlage einer Personengesellschaft, an der er beherrschend beteiligt ist, so gehört das überlassene Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der Personengesellschaft. Die Rechtsfolgen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung werden verdrängt.

Beispiel:

A ist alleiniger Kommanditist der A-GmbH & Co. KG und überlässt dieser ein Grundstück, das im alleine gehört. Das Grundstück stellt Sonderbetriebsvermögen I des A bei der GmbH & Co. KG dar.

Vermieten Miteigentümer einer Bruchteilsgemeinschaft ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage an eine von ihnen beherrschte Betriebsgesellschaft, so ist regelmäßig davon auszugehen, dass sich die Miteigentümer zumindest konkludent zu einer GbR zusammengeschlossen haben. In diesen Fällen verdrängt die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen des Grundstücks bei der Betriebsgesellschaft und das Grundstück stellt für die Gesellschafter Sonderbetriebsvermögen I bei der Besitzgesellschaft („konkludente GbR“) dar.

Voraussetzung für den Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist allerdings, dass die Grund-

stücksüberlassung gegen ein ausreichendes Entgelt an die Betriebsgesellschaft überlassen wird, so dass bei der Besitzgesellschaft von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen ist.

Beispiel:

A und B sind zu je ½ Eigentümer eines Grundstücks. Das Grundstück wird gegen ein angemessenes Entgelt an die A,B-OHG, an der ebenfalls nur A und B beteiligt sind, überlassen. Das Grundstück stellt Betriebsvermögen – und zwar Sonderbetriebsvermögen I – bei der Besitzgesellschaft „A & B-GbR“ dar. Die Besitzgesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte.

Bei der Beteiligung von „Nur-Besitzgesellschaftern“ kommt es für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung darauf an, ob sich die Betriebsgesellschafter bei der Besitzgesellschaft tatsächlich durchsetzen können (personelle Verflechtung).

In diesem Fall stellen auch die Grundstücksanteile der Nur-Besitzgesellschafter Sonderbetriebsvermögen I dar und auch diese Gesellschafter erzielen gewerbliche Einkünfte.

Andernfalls würde keine Betriebsaufspaltung vorliegen, so dass die Behandlung der Grundstücksteile der Betriebsgesellschafter als Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebsgesellschaft wieder aufleben würde.

Aufgrund dieser Problematik empfiehlt es sich bei Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern, eindeutige gesellschaftsvertragliche Regelungen zu treffen (z.B. Einstimmigkeit), da die Finanzverwaltung im Übrigen aus § 745 BGB ggf. auf ein Mehrheitsprinzip schließen könnte.

Vermietet der Gesellschafter einer Besitzpersonengesellschaft ein ihm gehörendes Wirtschaftsgut an eine Betriebspersonengesellschaft, an der er ebenfalls (ggf. auch beherrschend) beteiligt ist, so stellt das überlassene Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafter bei der Betriebspersonengesellschaft dar. Diese Zurechnung geht der als Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft vor.

Beispiel:

C und D sind zu je ½ Eigentümer eines Grundstücks. Das Grundstück wird gegen ein angemessenes Entgelt an die C,D-OHG, an der ebenfalls nur C und D beteiligt sind, überlassen. Das Grundstück stellt Betriebsvermögen – und zwar Sonderbetriebsvermögen I – bei der Besitzgesellschaft „C & D-GbR“ dar. Die Besitzgesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte. Außerdem überlässt C der OHG noch eine Maschine. Die Maschine stellt Sonderbetriebsvermögen I des C bei der OHG dar.

7. Gewinnermittlungsart

Die Betriebskapitalgesellschaft ist nach § 238 HGB stets verpflichtet Bücher zu führen und den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Entsprechendes gilt bei dem Besitzunternehmen, wenn dieses in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft betrieben wird (sog. Schein-KG oder Schein-oHG). Wird das Besitzunternehmen aber in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der GbR betrieben gilt dies nur, wenn die Grenzen des § 141 AO überschritten werden.

Ein allgemeiner Grundsatz zu einer durchgängig korrespondierenden Bilanzierung besteht nicht.

Ansprüche auf künftige Gewinnausschüttungen gegen die Betriebskapitalgesellschaft rechtfertigen auch keine phasengleiche Aktivierung bei der Besitzunternehmung.

Aus der Selbständigkeit beider Unternehmen ergibt sich auch, dass für jedes der beiden Unternehmen die Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres grundsätzlich nicht ausgeschlossen ist. Je nach Rechtsform des Besitzunternehmens können die Voraussetzungen des § 4a Abs. 1 Nr. 2 EStG, insbesondere die Eintragung in das Handelsregister, erfüllt werden. So ist für Personenhandelsgesellschaften oder Kapitalgesellschaft die Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres möglich. Für Einzelunternehmer oder Gesellschaften bürgerlichen Rechts scheidet die Möglichkeit mangels Eintragung in das Handelsregister aus.

8. Probleme bei Begründung einer Betriebsaufspaltung

Verpachten ein oder mehrere Gesellschafter einer GmbH ein WG, z. B. ein Grundstück, an die GmbH und liegen die sachlichen und personellen Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, handelt es sich um eine so genannte unechte Betriebsaufspaltung (s.o.). War das WG bisher Privatvermögen, ist es im Besitzunternehmen nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 6, 5 EStG mit dem Teilwert bzw. den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Teilwert ist hier der gemeine Wert, H 6.12 (Teilwert) EStH. War das WG Betriebsvermögen in einem anderen Betrieb des Besitzunternehmers, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (= Buchwertübertragung, § 6 Abs. 5 EStG).

Bei der Begründung einer so genannten **Betriebsaufspaltung** stellt sich die Frage, ob stille Reserven der auf die Betriebsgesellschaft übertragenen WG zu versteuern sind.

Beispiel:

A betreibt einen Automobilhandel mit Werkstatt. Er gründet zusammen mit seiner Ehefrau eine GmbH, an der er mit 70 % beteiligt ist. A bringt seinen Einzelbetrieb, allerdings ohne die Betriebsgrundstücke, in die GmbH gegen Gesellschaftsrechte ein. Die Grundstücke verpachtet er an die GmbH.

Es liegt **keine Betriebsveräußerung** und **keine Einbringung nach § 20 UmwStG** vor, weil Gegenstand des Übertragungsvorgangs nicht ein Betrieb oder ein Teilbetrieb ist. Es sind nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden.

Die Übertragung einzelner WG zu Buchwerten vom Besitzunternehmen auf eine Betriebskapitalgesellschaft ist gds. nicht möglich, weil § 6 Abs. 4 und Abs. 6 EStG bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.

Nach der Neufassung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG durch das StSenkG (Rechtslage ab 01.01.2001) ist die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in den dort genannten Fällen zwingend zum Buchwert vorzunehmen. Derartige Fallgestaltungen können auch im Rahmen von Betriebsaufspaltungen vorkommen.

9. Rechtsfolgen bei der laufenden Besteuerung

a) Besitzunternehmen als Gewerbebetrieb

Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung (personelle und sachliche Verflechtungen) vor, ist die Vermietung und Verpachtung durch die Besitzgesellschaft nicht mehr rein vermögensverwaltend, sondern gewerblich. Das Besitzunternehmen ist - mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen - ein Gewerbebetrieb. Es nimmt über die von ihr beherrschte Betriebskapitalgesellschaft mittelbar am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil (H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH).

Die Gewerblichkeit erstreckt sich auch auf Einkünfte der Besitzgesellschaft aus der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern an fremde Dritte, wenn diese dem Betriebsvermögen zugeordnet sind bzw. im Fall von Gesamthandsvermögen zwingend zum BV gehören. Eine Aufteilung der Tätigkeit der Besitzgesellschaft in einen gewerblichen und einen nichtgewerblichen Teil ist nicht möglich. Trotz personeller und sachlicher Verflechtung, die die beiden Unternehmen zu einer Wirtschaftseinheit verbindet, bleiben sie rechtlich allerdings selbständig und müssen ihren Gewinn getrennt ermitteln.

b) Umfang des Betriebsvermögens beim Besitzunternehmen

Das Vermögen der Besitzgesellschaft ist Betriebsvermögen. Dies gilt nicht nur für diejenigen Wirtschaftsgüter, die an das Betriebsunternehmen verpachtet werden und dort wesentliche Betriebsgrundlagen bilden, sondern für sämtliche Wirtschaftsgüter der Besitzgesellschaft. Dabei ist es unerheblich, ob sich die Wirtschaftsgüter im Eigentum der Besitzgesellschaft oder ihrer Gesellschafter befinden. Stehen sie im Eigentum eines Gesellschafters, handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen.

Die Anteile an der Betriebs-GmbH gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens, denn ohne diese Anteile läge keine personelle Verflechtung vor und die Verpachtung wäre nicht gewerblich. Folglich sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen der Betriebs-GmbH Betriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebseinnahmen der Besitzgesellschaft. (Beachtung Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 d i.V. m. S. 2 und § 3c Abs. 2 EStG)

Beispiel:

Die Betriebskapitalgesellschaft zahlt einen überhöhten Pachtzins für die gepachteten wesentlichen Betriebsgrundlagen. Nur die angemessene Pacht ist Betriebsausgabe bei der Kapitalgesellschaft. Die darüber hinausgehenden Zahlungen sind verdeckte Gewinnausschüttungen. Beim Besitzunternehmen ist die verdeckte Gewinnausschüttung zu 60 % (§ 3 Nr. 40 d EStG → 40 % steuerfrei) Betriebseinnahme, § 20 Abs. 1 S. 1 u. 2, Abs. 8, § 15 EStG.

c) Sonderbetriebsvermögen I

Wirtschaftsgüter, die einem Besitzgesellschafter gehören und der Besitzgesellschaft zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlassen werden, sind als Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters auszuweisen.

d) Sonderbetriebsvermögen II

Wirtschaftsgüter, die einem Besitzgesellschafter gehören und von diesem unmittelbar an die Betriebsgesell-

schaft überlassen werden, können Sonderbetriebsvermögen darstellen, sofern ihr Einsatz in der Betriebsgesellschaft durch den Betrieb des Besitzunternehmens veranlasst ist. Davon ist auszugehen, wenn die Wirtschaftsgüter zu Bedingungen überlassen werden, die einem Fremdvergleich nicht standhalten würden oder die Nutzungsüberlassung von der Dauer der Beteiligung abhängig ist. Ist die Überlassung durch eine andere betriebliche oder private Tätigkeit des Gesellschafters veranlasst, liegt kein Sonderbetriebsvermögen II vor. Für eine private Veranlassung spricht u. a., dass der Vertrag erst längere Zeit nach Begründung der Betriebsaufspaltung geschlossen wird.

e) Der Nur-Besitzgesellschafter

Alle Gesellschafter des Besitzunternehmens - auch solche, die nicht am Betriebsunternehmen beteiligt sind - erzielen gewerbliche und gewerbesteuerpflichtige Einkünfte (H 15.7 Abs. 4 „Nur-Besitzgesellschafter“ EStH).

f) Phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen (H 15.7 Abs. 4, H 4.2 Abs. 1 "Dividendenansprüche" EStH)

Nach dem BFH-Beschluss vom 07.08.2000, BStBl. 2000 II S. 632, kann eine Kapitalgesellschaft, die Mehrheitlich an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, Dividendenansprüche aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung grundsätzlich nicht aktivieren. Diese Rechtsgrundsätze gelten nach dem BFH-Urteil vom 31.10.2000, BStBl. 2001 II S. 185) auch, wenn Gesellschafter der Kapitalgesellschaft bilanzierende Einzelunternehmer oder Personengesellschaften sind und wenn sich die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Folge einer Betriebsaufspaltung im Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft befindet.

g) Geschäftsführergehalt

Sind die Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebs-GmbH zugleich am Besitzunternehmen beteiligt, so gehören ihre Gehälter nicht zum Gewinn des Besitzunternehmens, sondern - soweit angemessen - zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Auf der anderen Seite mindern sie als Betriebsausgaben den Gewinn und den Gewerbeertrag der Betriebskapitalgesellschaft.

Pensionszusagen sind nach allgemeinen Grundsätzen bei der Betriebsgesellschaft rückstellungsfähig. Allerdings müssen die Zusagen angemessen sein, sonst liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

h) Darlehen

Ein Darlehen, welches der Gesellschafter einer Besitzpersonengesellschaft unmittelbar der Betriebsgesellschaft gewährt, gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft, wenn es dazu dient, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung des Besitzunternehmens an der Betriebsgesellschaft zu erhöhen. Damit gehören die Zinserträge aus der Darlehensforderung zu den gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens. Für die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen ist entscheidend, ob die Darlehensgewährung durch den Betrieb der Besitzpersonengesellschaft oder eine andere betriebliche oder private Tätigkeit des Gesellschafters veranlasst ist. Eine betriebliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn das Darlehen in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung und/oder zu marktüblichen Bedingungen gewährt wird und deshalb nicht austauschbar ist. Dies ist insbesondere bei sog. kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen, z. B. Krisendarlehen, krisenbestimmten Darlehen und Finanzplandarlehen (BMF-Schreiben vom 08.06.1999, BStBl. 1999 I S. 545 und das

BMF Schreiben vom 21.10.2010), der Fall. Sie gehören von Anfang an zum Sonderbetriebsvermögen. Eine Wertberichtigung bei Ausfall des Darlehns wirkt sich daher gewinnmindernd als Betriebsausgabe aus.

Dagegen gehören Darlehn, die in guten Zeiten zu fremdüblichen Bedingungen gewährt und beim Eintritt einer Krise stehen gelassen werden, zunächst zum Privatvermögen des Gesellschafters. Durch den Kriseneintritt wird das Darlehn allerdings kapitalersetzend und ist ab diesem Zeitpunkt dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen. Es liegt eine Einlage vor, die mit dem Teilwert zu bewerten ist. Soweit dieser 0 € beträgt (was in diesen Fällen häufig der Fall sein wird), wirkt sich ein Darlehnsausfall nicht gewinnmindernd aus.

Siehe ergänzend dazu H 15.7 Abs. 4 „Darlehen“ EStH.

i) Verluste als vGA

Liegt die Ursache für Verluste in einem zu hohen Pachtzins, kann darin eine vGA gesehen werden. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

j) Steuervergünstigungen

Sonderabschreibungen nach § 7 g EStG werden nur kleineren und mittleren Betrieben gewährt. Im Fall der Betriebsaufspaltung ist für das Besitzunternehmen und das Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die nach § 7 g Abs. 2 Nr. 1 EStG maßgebenden Höchstgrenzen überschritten sind, H 7g Abs. 2 – 9 „Betriebsaufspaltung“ EStR.

k) Korrespondierende Bilanzierung

Nach dem handelsrechtlichen Imparitätsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, das gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch steuerlich maßgebend ist, besteht bei Forderungen des Besitzunternehmens an das Betriebsunternehmen und umgekehrt keine Bewertungskongruenz. Beispielsweise kann das Besitzunternehmen Teilwertabschreibungen auf Forderungen gegen die Betriebsgesellschaft vornehmen, wenn diese zweifelhaft geworden sind (BFH, BStBl. 1989 II, S. 714). Von dem Imparitätsprinzip weichen Rechtsprechung und Finanzverwaltung bei der Betriebsaufspaltung in zwei Fällen ab und fordern einen Ausweis von Bilanzposten in gleicher Höhe bei beiden Unternehmen, also eine korrespondierende Bilanzierung:

1. Substanzerhaltungsanspruch und -rückstellung:

Wenn sich die Betriebsgesellschaft verpflichtet hat, veraltete oder unbrauchbare Pachtanlagegüter zu ersetzen oder in gleichem Zustand wie zu Pachtbeginn zurückzugeben, bildet sie hierfür eine Substanzerhaltungsrückstellung. Hier muss die Besitzgesellschaft in gleicher Höhe einen Ersatzbeschaffungsanspruch aktivieren (BFH vom 03.12.1991, BStBl. 1993 II, S. 89).

2. Sachwertdarlehen:

Hat das Betriebsunternehmen auch das Vorratsvermögen vom Besitzunternehmen übernommen und hat es sich verpflichtet, nach Pachtabschluss Waren der gleichen Art, Menge und Güte zurückzugeben, so hat es eine entsprechende Rückgabeverpflichtung, das so genannte Sachwertdarlehen, zu passivieren. Das Besitzunternehmen hat korrespondierend die Warenrückgabeforderung zu aktivieren (BFH vom 26.06.1975, BStBl. 1975 II, S. 700; BFH, BStBl. 1989 II, S. 714).

l) Zuordnung des Geschäftswerts

Der Geschäftswert des Besitzunternehmens ist Ausdruck seiner Gewinnchancen, soweit sie nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind, sondern durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens gewährleistet erscheinen. Er wird durch besondere für das Unternehmen charakteristische Vorteile (z. B. Ruf, Kundenkreis und Organisation usw.) bestimmt.

Diese Kriterien sind meist beim operativen Geschäft der Betriebsgesellschaft anzusiedeln. Daher ist der Geschäftswert nur dann weiterhin dem Besitzunternehmen zuzurechnen, wenn lediglich das Umlaufvermögen auf die Betriebsgesellschaft übertragen wird, das gesamte Anlagevermögen allerdings bei dem Besitzunternehmen verbleibt.

Wird dagegen nur ein Grundstück zurückbehalten, während Umlauf- und bewegliches Anlagevermögen sowie gewerbliche Schutzrechte auf die Betriebsgesellschaft übertragen werden, folgt der Geschäftswert diesen Wirtschaftsgütern und ist der Betriebsgesellschaft zuzurechnen, s. auch H 15.7 Abs. 4 „Geschäftswert“ EStH.

Auch mit seinem Urteil vom 27.03.2001 (BStBl 2001 II S. 771) hat der BFH klargestellt, dass bei Begründung einer Betriebsaufspaltung der im bisherigen Unternehmen entstandene Geschäftswert auf die neu gegründete Betriebsgesellschaft übergehen kann. Er folgt dabei denjenigen geschäftswertbildenden Faktoren, die durch ihn verkörpert werden. Hierfür kommt beispielsweise auch eine besonders qualifizierte Arbeitnehmerschaft oder eine spezielle betriebliche Organisation in Betracht. Die erforderliche Zuordnung der geschäftswertbildenden Faktoren hängt weitgehend von den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls ab.

m) Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei der GewinnermittlungEntwicklung der Rspr. und Rechtslage bis zum 31.12.2014

Mit Schreiben vom 08.11.2010 (BStBl 2010 I 1292, aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 23.10.2013 BStBl 2013 I 1269) hatte das BMF zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und auf Teilwertabschreibungen von betrieblichen Darlehensforderungen sowie zu weiteren Fragen zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3c Abs. 2 EStG) Stellung genommen .

Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 ist für die Frage, ob die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entstehen, ganz oder gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur anteilig als Betriebsausgaben abgezogen werden können, der Veranlassungszusammenhang maßgeblich. Nach der Neuregelung des § 3c Abs. 2 EStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 kommt es dabei für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nur noch auf die Absicht der Erzielung von Einnahmen und nicht mehr auf den tatsächlichen Anfall von Einnahmen an.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft vollentgeltlich, d.h. zu fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Abs. 2 EStG nicht anwendbar, weil die Aufwendungen in erster Linie mit den vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen und nicht mit den erwarteten Beteiligungserträgen (Dividenden/Gewinnausschüttungen und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in Zusammenhang stehen.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft dage-

gen unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, war nach Auffassung des BMF § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Dividenden/Gewinnausschüttungen und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils zusammenhängen.

Dagegen hat der BFH sich gegen die Nr. 2 und die Nr. 6 des BMF 08.11.2010 ausgesprochen. Mit Urteilen vom 18.04.2012 (Urteile X R 5/10 und X R 7/10, BStBl 2013 II 785 und 791) hat der BFH zunächst geurteilt, dass Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen aufgrund von Wertminderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer etwaigen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterliegen. Diese Grundsätze gelten entsprechend im Falle des Verzichts auf ein nicht mehr werthaltiges Gesellschafterdarlehen sowie auf substanzbezogene Wertminderungen von Rückgriffsforderungen aus der Inanspruchnahme aus im Betriebsvermögen gehaltenen Bürgschaften eines Gesellschafters für seine Gesellschaft sowie eine Rückstellungsbildung für die drohende Inanspruchnahme aus solchen Bürgschaften.

Darüber hinaus hat der BFH mit Urteil vom 28.02.2013 (IV R 49/11 BStBl 2013 II 802) entschieden, dass das Teilabzugsverbot des § 3c Absatz 2 EStG in Betriebsaufspaltungsfällen grundsätzlich für laufende Aufwendungen bei sämtlichen Wirtschaftsgütern (z.B. Maschinen, Einrichtungsgegenständen oder Gebäuden) anzuwenden ist, soweit das betreffende Wirtschaftsgut verbilligt an die Betriebskapitalgesellschaft überlassen wird. Das Teilabzugsverbot gilt nach Ansicht des BFH gleichwohl nicht für Wertminderungen und Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen und zur Nutzung an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen; das Teilabzugsverbot gilt hier insbesondere nicht für Absetzungen für Abnutzung (AfA) und für Erhaltungsaufwendungen in Bezug auf die überlassenen Wirtschaftsgüter.

Mit Urteil vom 17.07.2013 (BStBl 2013 II 817) hat der BFH schließlich in Fortführung seiner Rechtsprechung festgestellt, dass Aufwendungen, die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstehen, nicht vorrangig durch die Beteiligungseinkünfte, sondern durch die Miet- bzw. Pachteinkünfte veranlasst und daher in vollem Umfang abziehbar sind, wenn die Nutzungsüberlassung zu fremdüblichen Konditionen erfolgt. Auch ein (teilweiser) Verzicht auf vertragliche vereinbarte Pachtzahlungen steht der vollen Abziehbarkeit der Aufwendungen nur dann entgegen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält.

Mit Schreiben vom 23.10.2013 (BStBl 2013 I 1269) ist das BMF von seiner bisher vertretenen Auffassung abgerückt und hat die genannten Urteile des BFH in allen noch offenen Fällen für anwendbar erklärt. Das BMF-Schreiben vom 08.11.2010 ist nicht mehr anzuwenden.

Für die Frage, ob die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entstehen, ganz oder gemäß § 3c Absatz 2 EStG nur anteilig als Betriebsausgaben abgezogen werden können, ist die Abgrenzung nach dem Veranlassungszusammenhang maßgeblich.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapital-gesellschaft **voll-**entgeltlich, d. h. zu fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Absatz 2 EStG nicht anwendbar, weil die Aufwendungen in erster Linie mit den vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen und nicht mit den erwarteten Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in Zusammenhang stehen.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft dagegen unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Absatz 2 EStG anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils zusammenhängen.

Werden Wirtschaftsgüter teilentgeltlich überlassen, ist eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung muss dabei im Verhältnis der vereinbarten Konditionen zu den fremdüblichen Konditionen unter ansonsten gleichen Verhältnissen vorgenommen werden. In den Fällen der Betriebsaufspaltung beruhen die fehlende Fremdüblichkeit und damit die Teilentgeltlichkeit im Regelfall auf einem zu niedrigen Pachtentgelt. Als Aufteilungsmaßstab ist in diesen Fällen grundsätzlich das Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt heranzuziehen.

Das Teilabzugsverbot des § 3c Absatz 2 EStG gilt dagegen nicht für solche laufenden Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die (Betriebs-)Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen; das Teilabzugsverbot gilt hier insbesondere nicht für AfA und für Erhaltungsaufwendungen.

Gesetzliche Reaktion ab dem 01.01.2015

Mit Wirkung ab dem 01.01.2015 (§ 52 Abs. 5 letzter Satz EStG) hat der Gesetzgeber die Regelungen des BMF vom 08.11.2010 wieder hergestellt und Regelungen für Wertminderungen von im Betriebsvermögen gewährten Gesellschafterdarlehen sowie aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft in § 3c Abs. 2 Satz 2 bis 6 EStG formuliert.

Danach ist die Regelung § 8b Abs. 3 Satz 4, Satz 6 bis Satz 8 KStG, Beteiligung > 25 %, entsprechend für diese Sachverhalte in das das EStG übernommen worden. Das Teilabzugsverbot ist nunmehr auch für die Substanzverluste anzuwenden.

Für Sachverhalte, in denen die Beteiligung 25 % nicht übersteigt (die personelle Verflechtung dürfte in diesen Fällen überwiegend aus der Zurechnung von Stimmrechten hergeleitet werden) verbleibt es bei den Regelungen aus dem BMF vom 23.10.2013.

10. Umsatzsteuer

Zwischen der Betriebs-GmbH und dem Besitzunternehmen besteht eine umsatzsteuerliche Organschaft. Eine Organschaft i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist dann gegeben, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingliedert ist. Die Betriebsgesellschaft (Organgesellschaft) ist ein unselbständiger Teil des Besitzunternehmens (Organträger). Mangels Selbständigkeit ist die Betriebs-GmbH kein Unternehmen. Steuerschuldner ist also allein das Besitzunternehmen. Die Umsätze der Organgesellschaft werden dem Organträger zugerechnet. Nur dieser ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Vorsteuerabzugsberechtigung ist aber so weit ausgedehnt, dass der Organträger Vorsteuern, die der Organgesellschaft von anderen Unternehmen in Rechnung gestellt werden, ohne weiteres abziehen kann, auch wenn die Rechnungen an die Organgesellschaft adressiert sind. Alle Lieferungen und sonstigen Leistungen zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebs-GmbH werden aufgrund der umsatzsteuerlichen Organschaft zu nichtsteuerbaren Innenumsätzen. Da ein zweiter Beteiligter fehlt, liegt kein Leistungsaustausch vor.

11. Gewerbesteuer

Das Besitzunternehmen unterliegt mit seinen gesamten gewerblichen Einkünften eigenständig der Gewerbesteuer. Eine wichtige Kürzungsvorschrift ist das "gewerbesteuerliche Schachtelprinzip" i. S. d. § 9 Nr. 2 a GewStG. Die Einkünfte der Besitzgesellschaft werden verringert um die im Gewinn enthaltenen offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen der Betriebs-GmbH, wenn das Besitzunternehmen mit mindestens 15 % am Stammkapital der GmbH beteiligt ist. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG im Rahmen der erweiterten Kürzung für Grundbesitz ist nicht möglich, H 9.2 GewStH „Betriebsaufspaltung“ und BFH Urteil vom 22.01.2009 IVR 80/06 veröffentlicht am 24.06.2009 (BFH/NV 2009 S. 1279 Nr. 8).

12. Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Entfällt eine tatbestandliche Voraussetzung der Betriebsaufspaltung, wird diese damit beendet. Im Besitzunternehmen kommt es zur Betriebsaufgabe und Versteuerung der stillen Reserven. Fortan besteht die Tätigkeit der Besitzgesellschaft in der reinen Vermögensverwaltung.

a) Wegfall der personellen Verflechtung

Bei Wegfall der personellen Verflechtung ist die Aufdeckung der stillen Reserven vermeidbar, sofern gleichzeitig die Voraussetzungen einer gewerblichen Betriebsverpachtung vorliegen, wenn also alle wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen werden. Weil die Grundsätze der Betriebsverpachtung in diesem Fall lediglich durch die Betriebsaufspaltung überlagert wurden, lebt das Verpächterwahlrecht mit der Möglichkeit der Fortsetzung der gewerblichen Verpachtung ohne Gewinnrealisierung auf. Wenn nach Wegfall der personellen Verflechtung die Voraussetzungen für das Verpächterwahlrecht vorliegen, spricht man auch von einer sog. „Qualifiziert echten oder qualifiziert unechten Betriebsaufspaltung“.

Fallen die Voraussetzungen der personellen Verflechtung, die allein durch die Zusammenrechnung von Anteilen der Eltern mit denen ihrer minderjährigen Kinder begründet worden ist, dadurch weg, dass die Kinder volljährig werden, ist auch hier im Billigkeitswege keine Betriebsaufgabe anzunehmen. Da die Tatbestandsmerkmale der personellen Verflechtung in diesem Fall nur durch einen Realakt ohne aktives Tun oder Einflussnahme des Besitzunternehmens entfallen, sind die Grundsätze der Betriebsverpachtung entsprechend anzuwenden, H 15.7 Abs. 8 u. 16 Abs. 2 S. 3 EStH.

b) Wegfall der sachlichen Verflechtung

Der Wegfall der sachlichen Verflechtung führt zwingend zur Betriebsaufgabe und Gewinnrealisierung beim Besitzunternehmen. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen an Dritte oder die Betriebsgesellschaft veräußert werden, wenn die Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens ihre Bedeutung für das Betriebsunternehmen verlieren oder wenn die Nutzungsüberlassung schlicht beendet wird.

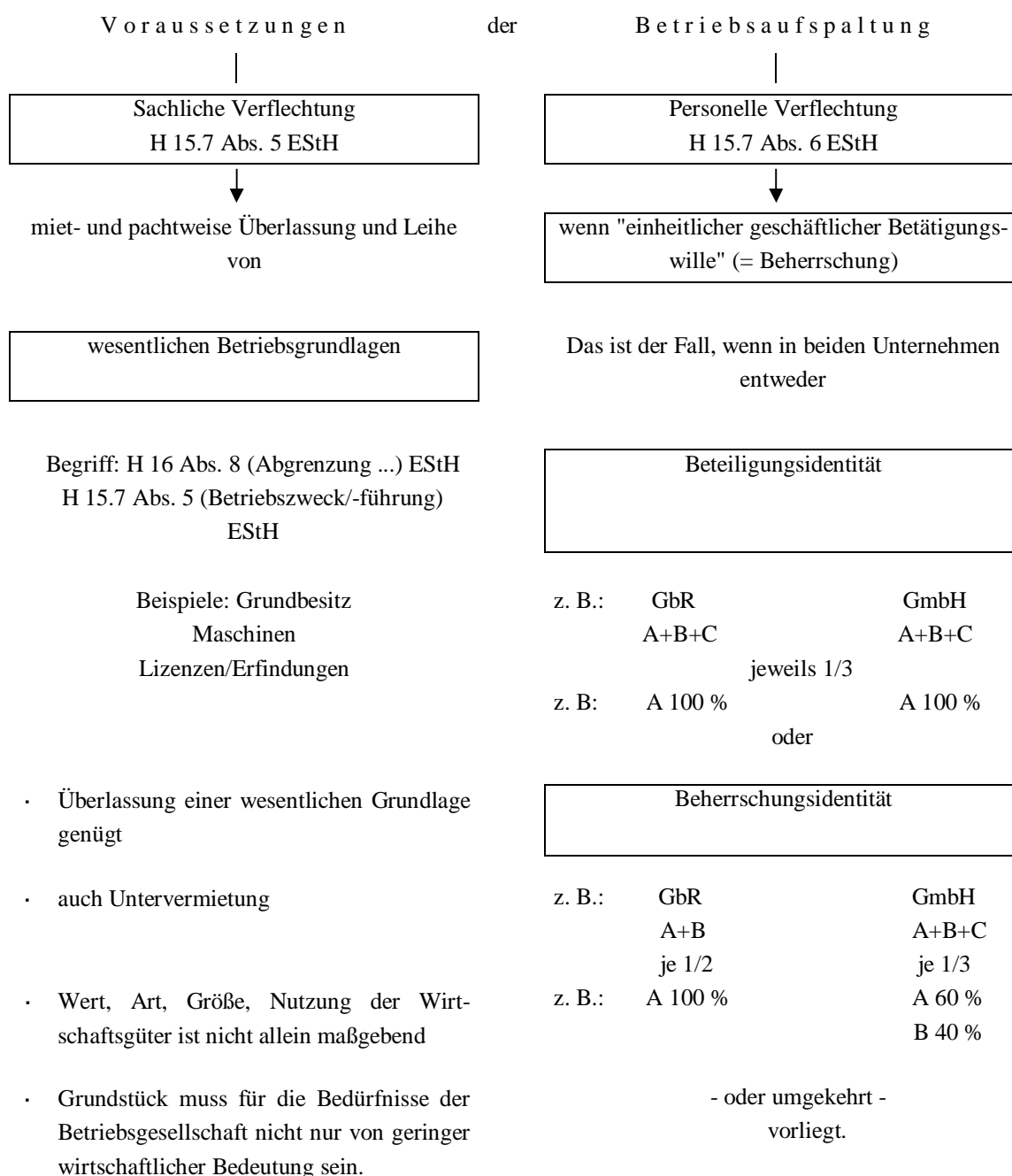
c) Insolvenz der Betriebsgesellschaft

Die Eröffnung der Insolvenz über das Vermögen der Betriebsgesellschaft führt regelmäßig zur Beendigung der personellen Verflechtung und damit zum Ende der Betriebsaufspaltung. Der Insolvenzverwalter hat nach § 81 InsO die alleinige Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Gesellschaftsvermögen erlangt und damit die personelle Verflechtung beendet. Dies hat die Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens zur Folge, wenn nicht das laufende Insolvenzverfahren mit anschließender Fortsetzung der Betriebsgesellschaft aufgehoben oder eingestellt wird.

13. Ergänzender Literaturhinweis

Gesamtdarstellung Betriebsaufspaltung à OFD Frankfurt/M vom 10.05.2012 (S 2240 A - 28 - St 219).
Mit zahlreichen Fundstellen aus der Rechtsprechung vergangener Jahre.

Schaubild über die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung



- Überlassung einer wesentlichen Grundlage genügt
- auch Untervermietung
- Wert, Art, Größe, Nutzung der Wirtschaftsgüter ist nicht allein maßgebend
- Grundstück muss für die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft nicht nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung sein.

Maßgebend ist die Mehrheit der Anteile oder die Mehrheit der Stimmen in beiden Unternehmen.

Besonderheiten:

- Einstimmigkeitsprinzip
- Stimmrechtsverbot
- Ehegatten (H 15.7 Abs. 7 EStH)
- Minderjährige Kinder (R 15.7 Abs. 8)
- Faktische Beherrschung

14. Beispiel einer echten Betriebsaufspaltung

An der Firma Mayer und Schmidt KG, einem Tiefbau- und Rohrleitungsbauunternehmen, sind beteiligt: X mit 80 v. H., Y mit 20 v. H.

Die KG hat zum 31.12.13 folgende Bilanz aufgestellt: **(die Buchwerte entsprechen den Teilwerten/gemeinen Werten)**

Aktiva		Schlussbilanz der KG		Passiva	
	€	€		€	€
I	Anlagevermögen		I	Feste Kapitalkonten	
	1. Unbebaute Grundstücke	450.000		1. Komplementär	80.000
	2. Bebaute Geschäftsgrundstücke	3.000.000		2. Kommanditist	<u>20.000</u>
	3. Maschinen und maschinelle Anlagen	750.000	II	Gesellschafterdarlehen	100.000
	4. Betriebs- und Geschäftsausstattung	<u>100.000</u>	III	Rückstellungen	600.000
		4.300.000	IV	Wertberichtigungen	300.000
			V	Verbindlichkeiten	20.000
II	Umlaufvermögen			1. Hypothekendarlehen	2.000.000
	1. Rohstoffe	120.000		2. Bankschulden	1.200.000
	2. Halb- und Fertigfabrikate	180.000		3. erhaltene Anzahlungen	200.000
	3. geleistete Anzahlungen	200.000		4. Schuldwechsel	80.000
	4. Forderungen	450.000		5. sonstige Verbindlichkeiten	<u>100.000</u>
	5. Kasse	10.000			4.480.000
	6. Postscheck	2.000			
	7. Bankguthaben	<u>188.000</u>			
		1.150.000			
III	Rechnungsabgrenzung	<u>50.000</u>			
		<u>5.500.000</u>			<u>5.500.000</u>

Die Firma Mayer und Schmidt KG soll aus Haftungsgründen in eine Besitzpersonen- und Betriebskapitalgesellschaft (GmbH) aufgespalten werden.

Bei der Betriebsaufspaltung können wahlweise

- das gesamte Anlagevermögen der KG an die GmbH verpachtet werden,
- Teile des Anlagevermögens der KG an die GmbH verpachtet werden, andere Teile des Anlagevermögens können an die GmbH verkauft werden,
- Teile des Umlaufvermögens an die GmbH verkauft werden, wobei der Kaufpreis durch Übernahme entsprechender Verbindlichkeiten erbracht werden kann,
- Teile des Umlaufvermögens, z. B. die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, als Warenlagerdarlehen der GmbH überlassen werden,
- Rechnungsabgrenzungsposten bei der KG verbleiben, können aber auch ganz oder teilweise von der GmbH übernommen werden,
- Rückstellungen der GmbH überlassen werden,
- Verbindlichkeiten, die nicht mit dem verpachteten Anlagevermögen im Zusammenhang stehen, durch Schuldbeitritt oder Schuldübernahme von der GmbH getilgt werden, usw.

Aktiva	Bilanz der KG nach der Aufspaltung				Passiva
	€	€	€	€	
I Anlagevermögen			I Feste Kapitalkonten		
1. Unbebaute Grundstücke	450.000		1. Komplementär	80.000	
2. Bebaute Geschäftsgrundstücke	3.000.000		2. Kommanditist	<u>20.000</u>	100.000
3. Maschinen und maschinelle Anlagen	750.000		II Gesellschafterdarlehen		600.000
4. Betriebs- und Geschäftsausstattung	100.000		III Verbindlichkeiten		
5. Beteiligung	<u>90.000</u>		1. Hypothekendarlehen	2.000.000	
		4.390.000	2. Bankschulden	1.150.000	
II Umlaufvermögen			3. Schuldwechsel	40.000	
Darlehen an Betriebs-GmbH		<u>100.000</u>	4. sonstige Verbindlichkeiten	<u>600.000</u>	
		<u>4.490.000</u>			<u>3.790.000</u>
					<u>4.490.000</u>

Die Eröffnungsbilanz der GmbH (Betriebskapitalgesellschaft) könnte dann wie folgt aussehen:

Aktiva	Eröffnungsbilanz der GmbH				Passiva
	€	€	€	€	
I Umlaufvermögen			I Stammkapital		250.000
1. Rohstoffe	120.000		II Rücklage		40.000
2. Halb- und Fertigfabrikate	180.000		III Wertberichtigung		20.000
3. geleistete Anzahlungen	200.000		IV Rückstellungen		300.000
4. Forderungen	450.000		V Verbindlichkeiten		
5. Kasse	210.000		1. Darlehen	100.000	
6. Postscheck	2.000		2. Bankschulden	50.000	
7. Bankguthaben	<u>188.000</u>		3. erhaltene Anzahlungen	200.000	
		1.350.000	4. Schuldwechsel	40.000	
			5. sonstige Verbindlichkeiten	<u>400.000</u>	
II Rechnungsabgrenzung		<u>50.000</u>			<u>790.000</u>
		<u>1.400.000</u>			<u>1.400.000</u>

Die Eröffnungsbilanz der GmbH zeigt, dass die KG sich an der GmbH beteiligt und ihr Umlaufvermögen der GmbH überlässt (bei teilweiser Übernahme von Verbindlichkeiten durch die GmbH):

- gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten von 50.000 €
- Einstellung eines Betrages von 40.000 € in die Rücklage
- Einräumung einer Darlehensforderung von 100.000 €

Aus der Eröffnungsbilanz der GmbH ist weiter ersichtlich, dass sich die Gesellschafter der KG mit einer Einlage von 200.000 € an der GmbH direkt beteiligen.

In der Handelsbilanz der KG ist die Beteiligung der KG selbst an der GmbH ausgewiesen, nicht jedoch die direkte Beteiligung der KG-Gesellschafter an der GmbH. Die Beteiligung der KG-Gesellschafter an der GmbH ist Sonderbetriebsvermögen der KG-Gesellschafter und in deren Sonderbilanzen auszuweisen.

Übungen zur Betriebsaufspaltung

Allgemeine Anmerkung: Bei den Kalenderjahren 01 ff. handelt es sich um fiktive Jahre.

Fall 1:

Die Bilanz des Einzelunternehmers X zum 31.12.01 weist folgende Werte aus:

Grund und Boden	50.000 €	Kapital	335.000 €
Gebäude	160.000 €	Hypothek	15.000 €
Maschinen	100.000 €	Kreditoren	65.000 €
Waren	65.000 €		
sonst. Aktiva	<u>40.000 €</u>		
	415.000 €		415.000 €

Die Buchwerte entsprechen den Teilwerten bis auf Grund und Boden (TW = 250.000 €) und Maschinen (TW = 200.000 €). Die TW decken sich mit den Einzelveräußerungspreisen.

X möchte das Betriebsgrundstück aus der Haftung heraushalten und strebt deshalb eine Betriebsaufspaltung an.

Die GmbH soll im Wege einer Sachgründung (§ 5 Abs. 4 GmbH) errichtet werden. Dabei sollen alle Wirtschaftsgüter bis auf das Grundstück - falls möglich - zum Buchwert in die GmbH eingebracht werden.

Das Stammkapital der GmbH soll 100.000 € betragen.

Über das Stammkapital hinausgehende Beträge sollen den Rücklagen zugeführt werden.

Fragen:

- 1 Welche steuerlichen Folgen löst die Begründung der Betriebsaufspaltung aus?
- 2 Wie sehen die Eröffnungsbilanzen des Einzelunternehmers und der GmbH zum 01.01.02 aus?
- 3 Aus welcher Einkunftsart erzielt X in den folgenden Fällen Einkünfte, wie hoch sind die Einnahmen und wann sind sie zu erfassen?
 - 3.1 X ist Geschäftsführer der GmbH.
Seine bei der GmbH als BA behandelten Geschäftsführerbezüge betragen in 02 100.000 €. Das Gehalt ist angemessen.
 - 3.2 Die GmbH hat in 03 aus dem Gewinn 02 an X eine Ausschüttung von 70.000 € vorgenommen.
 - 3.3 X hat der GmbH das Grundstück zum mtl. Pachtzins von 6.000 € verpachtet, die bei der GmbH in 02 BA waren.
Ein Fremder hätte 4.000 € zahlen müssen.

Abwandlung Fall 1:

Zum 01.01.03 überträgt X 50 v. H. seiner GmbH-Anteile unentgeltlich auf seinen volljährigen Sohn Y.

Frage:

Welche einkommensteuerlichen Folgen löst der Vorgang aus?

Fall 2:

In seiner Einkommensteuererklärung 10 gibt der Stpfl. Anton Einnahmen aus V + V von monatlich 5.000 € an. Die laufenden Ausgaben hierzu betragen unstreitig 2.100 € monatlich. Das Finanzamt ist bei der Veranlagung für die Vorjahre den Angaben des Stpfl. gefolgt. Diesen liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Am 01.03.04 hatte Anton ein altes aber objektiv und subjektiv funktionstüchtiges Fabrikgrundstück (Baujahr 1930) in Bonn für 320.000 € (darin enthalten: Grund und Boden 60.000 €) erworben (EW 01.01.01 160.000 €).

Dieses Gebäude hat er mit einem Kostenaufwand von brutto 40.000 € (neuer EW 01.01.05 = 180.000 € Wertsteigerung des Gebäudes um 20 %, keine Standardanhebung) renoviert. Diese Baumaßnahmen fallen üblicherweise alle 5 – 7 Jahre an. Infolge dessen konnte A das Gebäude, auf den Mieter zugeschnitten, verbessern. Neuer Mieter wurde ab Oktober 04 die "Brotfabrik GmbH", die diesen Gebäudekomplex nunmehr als alleiniges Betriebsgebäude nutzt. Ende Mai 05 erwarb A 80 % der Anteile an der GmbH (Stammkapital 100.000 € der gemeine Wert der Anteile beträgt zum Zeitpunkt des Erwerbs 160 %) zum günstigen Kaufpreis von 96.000 € von dem bisherigen Alleingesellschafter S, der sich zurückziehen wollte. Als neuer Geschäftsführer wurde ein Fremder eingestellt.

Ende 09 traten finanzielle Schwierigkeiten auf, die A veranlassten, der GmbH ab Januar 10 ein Darlehen von 200.000 € zu gewähren. A erreichte hierdurch, dass sich die Ertragslage der GmbH verbesserte. A verlangte einen marktüblichen Zinssatz von 10 %. Die Zinsen sind monatlich, jeweils zum Monatsende, fällig und wurden in zwei gleichen Beträgen am 30.06.10 und 31.12.10 bezahlt. Gewinnausschüttungen hatte A in 09 und 10 nicht erhalten.

Fragen:

- 1. Welche Einkünfte erzielt A und in welcher Höhe in 10?*
- 2. Welche gewerbesteuerlichen Folgen ergeben sich?*

Fall 3:

J ist Inhaber eines Fabrikationsbetriebes in Hannover, das als Einzelunternehmen betrieben wird. Am 01.01.05 errichtet er im Wege der Sachgründung die J-GmbH mit einem Stammkapital von 400.000 €. Die Stammeinlage wird durch Sacheinlage des Umlaufvermögens des bisherigen Einzelunternehmens satzungsgemäß geleistet.

Das unbewegliche und bewegliche Anlagevermögen des EU verpachtet J ab 01.01.05 gegen Zahlung eines

angemessenen Pachtzinses an die GmbH, die damit den Produktionsbetrieb des bisherigen EU fortführt, das EU beschränkt seine Tätigkeit ab 01.01.05 auf die Verpachtung.

Am 15.03.05 erklärt J gegenüber dem Finanzamt die Betriebsaufgabe seines EU zum 31.12.04.

Aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses vom 15.03.06 schüttet die J-GmbH an J einen Gewinn für 05 i. H. v. 100.000 € aus, der am 20.03.06 seinem privaten Bankkonto gutgeschrieben wird.

Am 01.01.08 überträgt J im Wege der Schenkung seinen Gesellschaftsanteil im Nennwert von 400.000 € auf seine Ehefrau.

Frage:

Steuerliche Folgen der Gestaltung?

Fall 4:

M betreibt in Göttingen ein Einzelunternehmen. Zum 01.01.05 verkauft er das gesamte Umlaufvermögen an die Maria-M-GmbH in Göttingen. Die GmbH übernahm auch die mit dem UV im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten. Zusätzlich verpflichtete sie sich, an M einen angemessenen Kaufpreis von 3 Mio. € zu zahlen. Diesen Betrag stundete M der GmbH gegen einen angemessenen Zinssatz. Das Anlagevermögen des EU verpachtete M langfristig an die GmbH. Alleingesellschafter und gleichzeitig Geschäftsführerin der GmbH ist die Ehefrau von M.

Fragen:

1. *Betriebsaufspaltung?*
2. *Mögliche Einkünfte des M?*

Fall 5:

A ist Alleingesellschafter der P-GmbH in Rinteln. Sie unterhält einen Produktionsbetrieb auf einem Grundstück, das im Eigentum der Eheleute A und B steht. Sie haben es mit eigenen Mitteln mit einem Fabrikgebäude bebaut. Bei der Errichtung haben sie die besonderen Bedürfnisse der GmbH berücksichtigt.

Die Eheleute bilden hinsichtlich des Grundstücks eine Gemeinschaft nach Bruchteilen (A) 60 : (B) 40. Nach vertraglicher Absprache sind Angelegenheiten des Grundbesitzes (Ifd. Verwaltung und Änderungen und Aufhebung des Pachtvertrages) nur einvernehmlich zu regeln.

Frage:

Betriebsaufspaltung?

Fall 6:

Beteiligung von Angehörigen an der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung

A und B sind Miteigentümer zu je 1/2 eines Fabrikgrundstücks. Das Grundstück wird i. R. d. Betriebsaufspal-

tung an die X-GmbH vermietet, an deren Stammkapital von 50.000 € A und B je zur Hälfte beteiligt sind. Die AK der GmbH-Anteile haben je 25.000 € betragen.

Durch Gesellschafterbeschluss vom 20.10.01 wird das Stammkapital der GmbH durch entsprechende Bareinlagen von 50.000 € auf 100.000 € erhöht. Die **Ehefrauen** von A und B werden mit einer Stammeinlage von je 10.000 € Anteilseigner.

Die Kapitalerhöhung wird am 21. Juli 02 in das Handelsregister eingetragen. Zu diesem Zeitpunkt sind im BV der GmbH stille Reserven von 1 Mio. € enthalten.

Frage:

Welche steuerlichen Folgen entstehen durch die Beteiligung der Ehefrauen an der Betriebs-GmbH?

Fall 7:

Anton Himmel (A), geb. am 15.05.1957, ist Geschäftsführer und Gesellschafter der Fenster und Türen-Bau GmbH (FT-GmbH) mit Sitz in Neustadt. Zusammen mit seinem verwitweten Vater, Karl Himmel (K) und seinem Bruder Norbert (N) erwarb er 09 die GmbH-Anteile zu gleichen Teilen für insgesamt 150.000 €. Die Stimmrechte in der GmbH entsprechen dem Anteilsbesitz. Der notarielle Kaufvertrag wurde am 20.12.09 geschlossen und der wirtschaftliche Übergang erfolgt zum 01.01.10. Zum 01.01.11 veräußerte die GmbH ihren gesamten Grundbesitz für 600.000 € an die Gesellschafter A und N zu je 1/2. Der Kaufpreis wurde dadurch aufgebracht, dass A und N die Schulden der GmbH in Höhe von 600.000 € übernahmen. Nach einem Wertgutachten beträgt der gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung 700.000 €, davon entfallen 300.000 € auf den Grund und Boden und 400.000 € auf die aufstehenden Gebäude, die alle im Jahre 1920 errichtet wurden und noch eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren haben.

A und N verpachten ab 01.01.11 den Grundbesitz an die GmbH für jährlich 60.000 € (angemessen), die die GmbH auch mit jeweils 5.000 € zu Beginn jeden Monats bezahlt. Für die übernommenen Schulden werden 40.000 € Zinsen jährlich gezahlt. Für sonstige Grundstückskosten - ohne AfA - zahlen sie jährlich 8.000 €. Neben A sind auch K und N Geschäftsführer der GmbH. Alle drei Geschäftsführer erhalten jeweils ein Gehalt von 60.000 € jährlich. Zusätzlich übernimmt die GmbH noch den Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung von je 12.000 €. Die GmbH ermittelt ihren Gewinn jeweils für einen Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni.

Ihre Geschäftsentwicklung verlief erfreulich gut. Die GmbH rechnet für das Wirtschaftsjahr 10/11 mit einem Jahresüberschuss von über 100.000 €. Deshalb beschließen die Gesellschafter noch am 20.06.11 eine Vorausschüttung in Höhe von insgesamt 75.000 €, die am 24.06.11 unter Einbehaltung der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlages ausgezahlt wird. Die GmbH stellt die zutreffenden Steuerbescheinigungen aus. Da K bereits das 65. Lebensjahr überschritten hat, scheidet er zum 30.06.11 aus der GmbH aus. Sein GmbH-Anteil wird von A und N zu gleichen Teilen für insgesamt 53.333 € übernommen. Der notarielle Vertrag hierzu wird am gleichen Tag geschlossen. K erhält jedoch noch bis zum Ende des Jahres eine Geschäftsführervergütung, da er auch noch bis zum 31.12.11 für die GmbH tätig ist.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die Einkünfte der Gesellschafter A, K und N, die sich aus dem o. g. Sachverhalt für 11 ergeben! Alle Anträge, soweit erforderlich, gelten als gestellt. Gehen Sie bei der Lösung bitte davon aus, dass das Jahr 11 dem Jahr 2013 entspricht.

Lösungshinweise zu den Übungen zur Betriebsaufspaltung

Fall 1:

1. Besitz- und Betriebsunternehmen erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, H 15.7 IV (Allgemeines) EStH.

Sachliche Verflechtung liegt vor, da das zurückbehaltene Grundstück grds. eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (H 15.7 V "Wesentliche Betriebsgrundlage") und der GmbH zur Nutzung überlassen wird.

Personelle Verflechtung liegt vor, da die hinter beiden Unternehmen stehende Person einen einheitlichen Betätigungswillen hat (H 15.7 VI "Allgemeines" u. "Mehrheit der Stimmrechte")

2. § 20 I u. II Umwandlungssteuergesetz nicht anwendbar, da kein kompletter Betrieb oder Teilbetrieb eingebracht wird.

Obwohl die WG weiterhin BV bleiben und somit die Versteuerung der stillen Reserven gewährleistet ist, ist eine Übertragung in die GmbH zu Buchwerten seit dem VZ 1999 nicht mehr zulässig. Nach § 6 Abs. 6 EStG ist der gemeine Wert bzw. Teilwert maßgebend, es erfolgt also eine Versteuerung der stillen Reserven.

Einzelfirma X 01.01.02

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	50.000	Hypothek	15.000
Gebäude	160.000	Kapital	435.000 *)
GmbH-Anteile	240.000		
	450.000		450.000

*) Kapital: 335.000 zzgl. Gewinn 100.000: aus Maschinen (TW: 200.000 – BW: 100.000)

GmbH 01.01.02 (§ 6 I Nr. 5 u. VI EStG)

Aktiva		Passiva	
Maschinen	200.000	Stammkapital	100.000
Waren	65.000	Rücklagen	140.000
Sonstige Aktiva	40.000	Kreditoren	65.000
	305.000		305.000

- 3.1
 - a) Einkünfte aus § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG des X
 - b) Alo = BA bei der GmbH (Vorteil für die GewSt)
- 3.2
 - a) X erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Anteil an der GmbH = notwendiges BV der Einzelfirma, s. auch H 4.2 II „Anteile an Kapitalgesellschaften“ EStH.)

b) BFH, Beschluss v. 07.08.2000

Die Möglichkeit der Aktivierung einer Dividendenforderung vor Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses ist im Grundsatz zu verneinen.

à keine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, H 15.7 IV (Dividendenansprüche) i. V. m. H 4.2 I (Dividendenansprüche) EStH

§ 20 I Nr. 1 S. 1 EStG	70.000 €(incl. KESt)
die 40 % der Einnahmen ist steuerfrei	
nach § 3 Nr. 40 S.1 d iVm S. 2 EStG	<u>28.000 €</u>
BE §§ 20 VIII, 15 I S. 1 Nr. 1 EStG	42.000 €

(Kürzung nach § 9 Nr. 2 a GewStG)

3.3 verdeckte Gewinnausschüttung

Differenz 2.000,00 x 12 =	24.000,00 €
40 % der Einnahmen ist steuerfrei nach	
§ 3 Nr. 40 S.1 d iVm S. 2 EStG	<u>9.600,00 €</u>
BE §§ 20 I Nr. 1 S. 2, VIII, 15 I S. 1 Nr. 1 EStG	14.400,00 €

Betriebsausgaben, die mit diesen BE im Zusammenhang stehen, sind nach § 3 c II EStG nur zur 60 % abzugsfähig.

Abwandlung Fall 1:

Fehlende personelle Verflechtung (R 15.7 VIII EStH, Umkehrschluss) führt zwangsläufig zur Beendigung der Betriebsaufspaltung. Die Beherrschungsidentität ist nicht mehr gegeben, H 15.7 VI (Beherrschungsidentität) EStH

à Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens, H 16 VI (Betriebsaufgabe) EStH. Grds. werden alle WG in das PV überführt, wenn nicht die Voraussetzungen des Verpächterwahlrechts R 16 V EStR weiterhin vorliegen.

Fall 2:

Bis zum Erwerb der GmbH-Anteile = Einkünfte aus § 21 I Nr. 1 EStG

Personelle Verflechtung zwischen A und der GmbH (80 % der Anteile), H 15.7 VI (Allgemeines), (Beherrschungsidentität), (Mehrheit der Stimmrechte) EStH

Sachliche Verflechtung: vermietetes Grundstück = wesentliche Betriebsgrundlage, H 15.7 V (Wesentliche Betriebsgrundlage) EStH; da funktional geeignet

à unechte Betriebsaufspaltung

à keine Vermögensverwaltung, sondern Einkünfte aus § 15 EStG, H 15.7 IV (Allgemeines) EStH (§ 21 (3) EStG)

Gewinnermittlung nach § 4 III EStG möglich, R 4.5 Abs. 1 EStH „Wahl der Gewinnermittlungsart 6. Spiegelstrich“, BFH 19.03.2009 IV R 57/07, (A.A. vertretbar: OFD Niedersachsen 17.02.2010 à immer § 4 Abs. 1 EStG, weil der Steuerpflichtige keine bewusste Wahl getroffen hat.)

Mieteinnahmen = BE	60.000
Lfd. Kosten = BA	./.
	25.200

AfA Betriebsgebäude = BA

Ende Mai 05 = notwendiges BV, R 4.2 Abs. 1 EStR

Einlage § 6 I Nr. 5 EStG mit dem Teilwert

(max. AK ./ AfA)

AK 04 = 260.000 €

(40.000 = Erhaltungsaufwand, R 21.1 I EStR, H 21.1

„Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand, BMF v. 18.7.2003,

kein § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Nettowert aus 40.000

unter 39.000 (15 % von 260.000)

AfA März 04 bis Mai 05 = 2 % von 260.000 = 5.200,

davon 15/12 = 6.500

BMG somit 260.000 ./ 6.500 = 253.500 (R 7.3 VI u. 7.4 X EStR)

AfA ab Juni 05 (§ 7 IV Nr. 2 a EStG [Bj. 1930]) =

2 % von 253.500

AfA 10 = BA	./.	5.070
-------------	-----	-------

GmbH-Anteile ab 05 = notwendiges BV

§ 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG AK 96.000

Zinseinnahmen aus dem Darlehen an die GmbH = BE

§ 20 Abs. 1 Nr. 7; Abs. 8 EStG à § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG

(Darlehen = BV) 30.06 u. 31.12.10	+	<u>20.000</u>
-----------------------------------	---	---------------

Gewinn aus Gewerbebetrieb	<u>49.730</u>
---------------------------	---------------

Noch keine Aufforderung zur Buchführung nach § 141 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Nr. 3 AO (Gewinn > 50.000 €) seitens des FA.

GewSt für die Besitzgesellschaft 10

Gewinn (§ 7 GewStG)	49.730
---------------------	--------

./ § 9 Nr. 1 GewStG

EW 180.000 x 140 % gem. § 121a BewG

=252.000

1,2 % von 252.000 €	./.	3.024
Keine erweiterte Kürzung		
H. 9.2 „Betriebsaufspaltung“ GewStH		
Gewerbeertrag		46.706
Abrundung § 11 Abs. 1 GewStG		<u>46.700</u>
Freibetrag § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG		24.500
stpfl. Gewerbeertrag		22.200

Hinweis: seit 2008 einheitliche Steuermesszahl 3,5 %

Fall 3:

Grundsätzlich muss geprüft werden, ob die erklärte Betriebsaufgabe zum 31.12.04 gegenüber dem FA grundsätzlich möglich ist. Aufgrund der Verpachtung und somit Zurückbehaltung des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens besteht auf Seiten des J zumindest objektiv und subjektiv die Möglichkeit, den Gewerbebetrieb wieder aufzunehmen. Somit wäre das Verpächterwahlrecht zwar grundsätzlich möglich, jedoch scheidet das Wahlrecht immer dann aus, wenn eine vorrangig zu beurteilende Betriebsaufspaltung vorliegt.

Aufgrund der Überlassung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen und der Personenidentität zwischen der Besitz – und der Betriebsgesellschaft sind sowohl die sachliche als auch die personelle Verflechtung gegeben. Da die Betriebsgesellschaft Einkünfte im Sinne des § 15 (2) EStG erzielt, liegt ab dem 01.01.05 eine echte Betriebsaufspaltung, H 15.7 IV (Allgemeines) EStH vor.

Besitzunternehmen erzielt demnach weiterhin Einkünfte nach § 15 I Nr. 1 EStG.

Die Gewinnausschüttung ist bei J im VZ 06 im Zeitpunkt der Beschlussfassung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu erfassen, H 15.7 IV i. V. m. 4.2 I (Dividendenansprüche) EStH

Die Anteilsübertragung auf die Ehefrau führt zum Wegfall der personellen Verflechtung, H 15.7 Abs. 7 „Wiesbadener Modell“ EStH. Damit endet die Betriebsaufspaltung und es sind grundsätzlich die stillen Reserven aufzudecken.

Aufgrund der Beendigung der Betriebsaufspaltung lebt das Verpächterwahlrecht wieder auf, H 16 V (Verpächterwahlrecht) EStH; J kann somit die Aufdeckung der stillen Reserven vermeiden, solange er keine Aufgabeerklärung abgibt, § 16 Abs. 3b EStG.

Die Abgabe einer Aufgabeerklärung führt zur Aufdeckung der stillen Reserven der Besitzgesellschaft.

Fall 4:

1. Eine Betriebsaufspaltung liegt **nicht** vor; es mangelt an der personellen Verflechtung, s. H 15.7 VII (Allgemeines), (Beherrschungsidentität) EStH. Das so genannte Wiesbadener Model verhindert die Verstrickung der stillen Reserven im betrieblichen Bereich und schafft trotzdem die haftungsrechtlich gewünschte Auslagerung des produktiven Bereiches. M hat aufgrund der objektiven und subjektive Möglichkeiten das sog. Verpächterwahlrecht, H 16 V EStH.

2. a) Erklärt er nicht die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3b EStG), erzielt er weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb; der Gewinn aus der Veräußerung des Umlaufvermögens führt zu einem laufenden Gewinn.
- b) Bei einer Aufgabe-Erklärung sind die Grundsätze des § 16 Abs. 3 EStG anzuwenden mit der weiteren Folge, dass auch das UV hierin einzubeziehen ist.

Im Anschluss daran werden Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 u. Nr. 2 EStG erzielt.

Fall 5:

Ein Fall zur Einstimmigkeitsabrede. Nach Auffassung der BFH-Rechtsprechung liegt in solchen Fällen **keine** Betriebsaufspaltung vor, vgl. H 15.7 Abs. 6 (Mehrheit der Stimmrechte und Einstimmigkeitsabrede) EStH.

- a) Sachliche Verflechtung ist gegeben, H 15.7 V (Wesentliche Betriebsgrundlage - Fabrikgrundstück) EStH.
- b) Personelle Verflechtung:

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft nach Bruchteilen kann durch die Vereinbarung Angelegenheiten nur einvernehmlich regeln, an dispositives Recht gebunden werden (§ 745 Abs. 1 BGB), H 15.7 VI "Einstimmigkeitsabrede" EStH. (Grundsätzlich gilt bei der Bruchteilsgemeinschaft das Mehrheitsprinzip.)

Wenn A vom Stimmrecht bei Vornahme von Rechtsgeschäften der Grundstücksgemeinschaft ausgeschlossen ist, fehlt es ebenfalls an der personellen Verflechtung, H 15.7 Abs. 6 (Stimmrechtsausschluss) EStH.

Bitte beachten Sie, dass Einstimmigkeitsabreden grundsätzlich für die Annahme der personellen Verflechtung unbeachtlich sind, solange sie **nicht** das Miet-/Pachtverhältnis betreffen.

Fall 6:

Die Beteiligung der Ehefrauen führt zu einer Gewinnrealisierung:

A und B entsteht infolge der Kapitalerhöhung im Jahre 02 ein laufender Gewinn von je 100.000 € (Einbeziehung in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung des Besitzunternehmens).

Begründung:

1. Anteile an der Betriebs-GmbH sind notwendiges Sonder-Betriebsvermögen beim Besitz-Unternehmen. Die GmbH-Anteile der Ehefrauen gehören zu deren Privatvermögen.

2. Ermittlung

Vor Kapitalerhöhung entfielen auf 50.000 € Stammkapital = 1 Mio. € stille Reserven. Nach der Kapitalerhöhung entfallen auf 100.000 € Stammkapital 1 Mio. € stille Reserven; also: auf 10.000 € Stammkapital = 100.000 € stille Reserven.

Infolge der Erhöhung und Übernahme durch die Ehefrauen sind je 100.000 € stille Reserven von den Stammanteilen der A und B abgespalten und auf die Ehefrauen übergegangen. Dies führt zu einer Entnahme aus dem Sonder-BV der Gesellschafter A und B und stellt somit laufenden Gewinn von je 100.000 € bei der Besitzgesellschaft dar (auch gewerbesteuerrechtlich) (BFH 1991 II 832 und BMF BStBl. 1985 I S. 97). Die Versteuerung erfolgt erst in 02: Durch Eintragung der Erhöhung im Juli 02 im HR ist die Kapitalerhöhung wirksam geworden (BFH 1983 II 170). Der Gesellschafter-Beschluss aus 01 ist hierfür ohne Bedeutung:

Anmerkung:

Die Ehefrauen haben folgende AK (Anteile im PV):

Bareinlage	10.000 €		
Übertragung stiller Reserven	100.000 €	=	110.000 €

Fall 7:

Durch die Veräußerung des Grundstücks der GmbH an die Gesellschafter A und N bei gleichzeitiger Zurückverpachtung entsteht ab 01.01.11 eine unechte Betriebsaufspaltung. Zwischen der Grundstücksgemeinschaft - Besitzgesellschaft - bestehend aus A und N zu je 1/2, und der GmbH - Betriebsgesellschaft - besteht ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille. Die Verpachtung ist keine reine Vermögensverwaltung, sondern vielmehr eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Es sind die Voraussetzungen eines gewerblichen Unternehmens nach § 15 Abs. 2 EStG erfüllt.

2 Punkte

Die Gesellschafter A und N erzielen aus der Verpachtung des Grundstücks Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1, da die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (H 15.7 Abs. 4 "Allgemeines" EStH) erfüllt sind. A und N halten zusammen 2/3 der Anteile der GmbH. Sie sind damit sowohl auf der Ebene der GmbH als auch beim Besitzunternehmen mehrheitlich beteiligt. Damit ist eine personelle Verflechtung (H 15.7 Abs. 6 EStH "Beherrschungsidentität") gegeben. Der verpachtete Grundbesitz ist für die GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage (H 16 Abs. 8 „Abgrenzung ...“ EStH) und somit liegt auch eine sachliche Verflechtung (H 15.7 Abs. 5 EStH "wesentliche Betriebsgrundlage") vor. Da die Beteiligten das Besitzunternehmen gemeinsam betreiben, sind sie als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu behandeln. Sie besitzen Mitunternehmerinitiative und tragen Mitunternehmerisiko (Gewinn/Verlustanteil) - H 15.8 Abs. 1 "Allgemeines", "Mitunternehmerinitiative", "Mitunternehmerisiko" EStH.

4 Punkte

Der erworbene Grundbesitz stellt von Anfang an gewerbliches Betriebsvermögen dar. Er ist mit seinen Anschaffungskosten zu erfassen und in das Anlageverzeichnis einzutragen. Der Gewinn ist gem. § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, da hier keine Buchführungspflicht bzw. Aufforderung durch das Finanzamt gem. § 141 Abs. 1 und 2 AO besteht. Der Ermittlungszeitraum ist das Kalenderjahr gem. § 4 a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Die übernommenen Schulden von 600.000 € stellen Betriebsschulden dar. Die GmbH-Anteile von A und N sind zum 01.01.11 mit Beginn der Betriebsaufspaltung in das BV einzulegen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen, da sie zur Beherrschung der GmbH erforderlich sind. Sie sind mit ihren Anschaffungskosten als Sonderbetriebsvermögen (H 15.7 Abs. 4 „Sonder-BV“ i.V.m. 4.2 Abs. 2 EStH auszuweisen, § 6 Abs. 1 Nr. 5 b EStG. Dies hat zur Folge, dass die Gewinnausschüttungen der GmbH nach § 20 Abs. 8 EStG als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen sind.

5 Punkte

Die Veräußerung des Grundstücks der GmbH an die Gesellschafter zu einem Preis, der unter dem gemeinen Wert liegt (Kaufpreis 600.000 €, gemeiner Wert lt. Gutachten 700.000 €), ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und es liegt kein auf gesellschaftsrechtlichen Vor-

schriften beruhender Gewinnausschüttungsbeschluss vor.

Ein gewissenhafter Geschäftsführer hätte unter sonst gleichen Bedingungen diesen Verkauf so nicht durchgeführt. Durch die verhinderte Vermögensmehrung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen nicht mindern darf.

(Anmerkung: Das Einkommen der GmbH ist um 100.000 € zu erhöhen.)

Bei den Gesellschaftern A und N ist die verdeckte Gewinnausschüttung als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen, da ihre Anteile Sonderbetriebsvermögen darstellen. 4 Punkte

Die Anschaffungskosten des Grundstücks sind sodann um 100.000 € zu erhöhen. Der Sachverhalt ist so zu behandeln, als hätten die Erwerber 100.000 € an die GmbH bezahlt und dann 100.000 € in Form einer Gewinnausschüttung wieder zurückerhalten (Fiktionstheorie). 2 Punkte

Da sich die Anteile an der GmbH jeweils im SBV der Gesellschafter der MU befinden müssen zeitgleich eine Entnahme im SBV und eine Einlage im GHV der MU stattfinden.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Betriebseinnahmen: Pacht (01.01. - 31.12.)	60.000 €
Betriebsausgaben:	
Zinsen	40.000 €
AfA § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mit 2,5 %, da die Rest-Nutzungsdauer 40 Jahre beträgt oder § 7 Abs. 4 N. 2 b EStG, da Bj. 1920. Keine AfA von 4 %, da der Bauantrag vor 1985 gestellt wurde. 2,5 % von 400.000 €	
(KP 600.000 € + vGA 100.000 € Gebäude 400.000 €)	10.000 €
sonstige Grundstückskosten	<u>8.000 €</u>
Zwischensumme = Gewinn	2.000 €

verdeckte Gewinnausschüttung i. H. v.	100.000 €
§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 20 Abs. 8 EStG	
Der Gewinn ist noch um die Sonderbetriebseinnahmen zu erhöhen, die sich aus der Vorabauschüttung vom 24.06.11 ergibt.	<u>50.000 €</u>
	150.000 €
Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 d EStG	- <u>60.000 €</u> 90.000 €

Gewinn des Besitzunternehmens (Stufe II) 92.000 €

Dieser Betrag ist A und N zu je 1/2 zuzurechnen.

Gewinnverteilung und Gewinnfeststellung nach § 179

Abs. 2 S. 2 AO, § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Anteil an gemeinsamen Einkünften	1.000 €	1.000 €	
Sonderbetriebseinnahmen	<u>45.000 €</u>	<u>45.000 €</u>	
Gewinnanteil = Einkünfte			
§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	46.000 €	46.000 €	7 Punkte

Einkünfte aus Geschäftsführertätigkeit

Die Geschäftsführervergütung aller Gesellschafter A, N und K stellen jeweils Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, da die Geschäftsführer im Verhältnis zur GmbH in einem unselbstständigen Dienstverhältnis stehen. Der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung ist nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

Arbeitslohn jeweils	60.000 €		
- Arbeitnehmerpauschbetrag § 9 a S. 1 Nr. 1 a EStG	<u>1.000 €*</u>		
Einkünfte § 19 EStG	59.000 €		
*) Anhebung auf 1.000 € durch Steuervereinfachungsgesetz 2011			3 Punkte

Einkünfte aus Kapitalvermögen

K ist kein Mitunternehmer, da er nicht an der Grundstücksgemeinschaft beteiligt ist. Sein GmbH-Anteil stellt Privatvermögen dar und seine anteilige Gewinnausschüttung Einnahmen aus Kapitalvermögen. Seit 2009 ist für Einkünfte aus Kapitalvermögen die Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG in Höhe von 25 % der Einnahmen zzgl. Soli einzubehalten. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen bleiben bei der Veranlagung grundsätzlich außer Ansatz, § 43 Abs. 5 EStG, § 2 Abs. 5b EStG. Das Teileinkünfteverfahren gilt in diesem Fall nicht mehr.

Einnahmen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	25.000 €		
./. Sparerpauschbetrag, § 20 Abs. 9 EStG	<u>./. 801 €</u>		
Einkünfte § 20 EStG	24.199 €		3 Punkte

Hinweis:

Ggf. Option gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (Beteiligung von mind. 25 %) bzw. Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG.

Veräußerung von Anteilen einer Kapitalgesellschaft

K veräußert seinen GmbH-Anteil zum 30.06.11 für 53.333 € an die Gesellschafter A und N. Da es sich um Anteile handelt, die im Privatvermögen gehalten werden, ist ein Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG zu prüfen. § 23 EStG ist für diese Veräußerungen nicht mehr einschlägig. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG greift nicht, weil gem. § 20 Abs. 8, § 17 EStG vorrangig anzuwenden ist.

Die Veräußerung des GmbH-Anteils durch K ist jedoch steuerbar nach § 17 Abs. 1 EStG. K hält seit dem Erwerb der Anteile 1/3, damit mind. 1 %, und ist ein relevant Beteiligter.

Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 17 Abs. 2 EStG zu ermitteln.

Veräußerungspreis 53.333 € § 3 Nr. 40 c EStG (60 %)	32.000 €
./. AK 50.000 € § 3 c Abs. 2 EStG (60%)	<u>30.000 €</u>
Veräußerungsgewinn, § 17 EStG	2.000 €

Der Veräußerungsgewinn wird zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit der Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG überschritten ist. Freibetrag 9.060 € und Grenzbetrag 36.100 € sind nur zu 1/3 zu gewähren, da K nur 1/3 der Anteile der gesamten GmbH veräußert.

Den anteiligen Grenzbetrag § 17 Abs. 3 S. 2 EStG i. H. v. 36.100 € x 1/3 = 13.666 € übersteigt der Veräußerungsgewinn nicht. Eine Kürzung des anteiligen Freibetrages § 17 Abs. 3 S. 1 EStG unterbleibt daher. Der anteilige Freibetrag von 9.060 x 1/3 = 3.020 € ist zu gewähren. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beträgt somit 0 €

Die erworbenen Anteile werden bei A und N Sonderbetriebsvermögen und sind mit AK von insgesamt 53.333 € zu erfassen.

6 Punkte

Insgesamt:**36 Punkte**