



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Einkommensteuer Aufbauwissen

Betriebsaufspaltung

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	4
2.1	Sachliche Verflechtung	4
2.1.1	Wesentliche Betriebsgrundlage	4
2.1.2	Nutzungsüberlassung	5
2.2	Personelle Verflechtung	7
2.2.1	Beteiligungsidentität	9
2.2.2	Beherrschungsidentität	11
2.2.3	Mittelbare Beteiligungen	15
2.2.4	Beteiligungsverhältnisse in Familien	17
3	Formen der Betriebsaufspaltung	20
3.1	Echte und Unechte Betriebsaufspaltung	20
3.2	Unmittelbare und mittelbare Betriebsaufspaltung	21
3.3	Kapitalistische Betriebsaufspaltung	22
3.4	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	22
4	Rechtsfolgen	24
4.1	Gewinnermittlung des Besitzunternehmens	24
4.1.1	Art der Gewinnermittlung	24
4.1.2	Betriebseinnahmen	24
4.1.3	Betriebsausgaben	25
4.2	Umfang des Betriebsvermögens	25
4.2.1	Beteiligungen	25
4.2.2	Darlehen	26
4.2.3	Sonstiges Betriebsvermögen	26
5	Ende der Betriebsaufspaltung	28

1 Überblick



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:
3 praktische Übungen

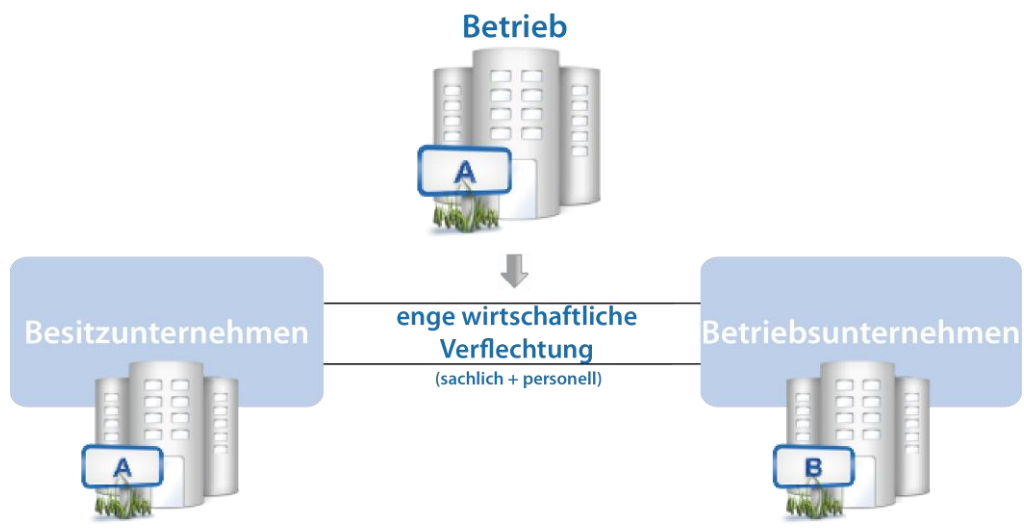
1 Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung und deren steuerliche Behandlung ergeben sich nicht aus dem Gesetz, sondern der Rechtsprechung.¹ Unter dem **Begriff der Betriebsaufspaltung** wird die Aufteilung eines Betriebs auf zwei rechtlich eigenständige Unternehmen bezeichnet, die zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden. Ziel ist die Ausgliederung einer gewerblichen Tätigkeit in Gestalt einer bestimmten betrieblichen Funktion in einen eigenen Betrieb, während der ursprüngliche Betrieb die für die Fortführung notwendigen Wirtschaftsgüter zur entgeltlichen Nutzung überlässt (sog. echte Betriebsaufspaltung, siehe Tz. 3.1). Demnach verfügt ein Unternehmen über die für einen Betrieb notwendigen Wirtschaftsgüter, die einem anderen, **wirtschaftlich eng verflochtenen** Unternehmensteil zur Nutzung und wirtschaftlichen Tätigkeit überlassen werden.

Begriff

2 Nach Maßgabe der Betriebsaufspaltungsgrundsätze liegen somit zwei selbständige Unternehmen vor.

Zwei selbständige Unternehmen

- ▶ Das Unternehmen, das mindestens **eine wesentliche Betriebsgrundlage** an ein wirtschaftlich eng verflochtenes Unternehmen überlässt, wird als **Besitzunternehmen** bezeichnet.
- ▶ Das Unternehmen, das eine wesentliche Betriebsgrundlage von einem wirtschaftlich eng verflochtenen Unternehmen zur **Ausübung der gewerblichen Tätigkeit** zur Verfügung gestellt bekommt, wird als **Betriebsunternehmen** bezeichnet.



¹ Das Rechtsinstitut der originären Betriebsaufspaltung ist gesetzlich nicht normiert. Es wurde vielmehr allein durch die Rechtsprechung entwickelt. Lediglich in § 50i Abs. 1 S. 4 EStG sind die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nunmehr gesetzlich festgehalten.

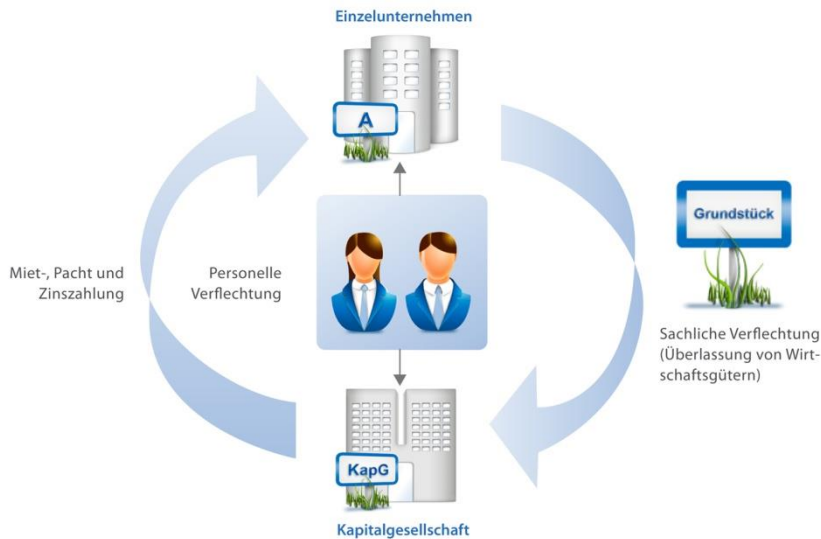
- 3 Mit einer ausschließlichen Vermietungstätigkeit übt der Überlassende grundsätzlich eine lediglich vermögensverwaltende Tätigkeit i.S.d. § 14 S. 3 AO und der andere Unternehmensteil eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 EStG mit Gewerbesteuerpflicht aus. Der steuerliche Vorteil liegt darin, dass eine vermögensverwaltende Vermietungstätigkeit des Unternehmensteils keiner Gewerbesteuerpflicht unterliegt, keine betriebliche Verhaftung von stillen Reserven des überlassenen Wirtschaftsguts erfolgt und das regelmäßig wertvolle Anlagevermögen aus der Haftung des gewerblich tätigen Unternehmensteils löst. Um steuerliche Vorteile durch derartige Gestaltungen – insbesondere im Hinblick auf die Gewerbesteuerbelastung – entgegen zu wirken, entwickelte die Rechtsprechung das Konstrukt einer **Betriebsaufspaltung**.² Deren Konsequenz findet sich im Wesentlichen in der Gewerblichkeit der Einkünfteerzielung auf Ebene des überlassenden Betriebsteils, sog. **Besitzunternehmen**. Anstelle einer vermögensverwaltenden Vermietung werden die Einkünfte des Besitzunternehmens in **gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG umqualifiziert**. Sind die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung erfüllt, führt dies dazu, dass die **Gewerblichkeit des Betriebsunternehmens als auf das Besitzunternehmen übertragen** gilt. Damit sind sämtliche von dem Besitzunternehmen erzielten Einkünfte (z.B. Mieteinnahmen und Veräußerungsgewinne) gewerbliche Einkünfte und sind sowohl einkommensteuer-/körperschaftsteuer- als auch gewerbesteuerpflichtig. Folglich sind die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter betrieblich steuerverhaftet, wodurch bei Ende der Nutzungsüberlassung sowie Beendigung der Tätigkeit des Besitzunternehmens eine Aufdeckung der in der betrieblichen Sphäre angehäuften stillen Reserven erfolgt. Dies betrifft auch Veräußerungsgewinne von Wirtschaftsgütern, die mehr als 10 Jahre gehalten wurden, da sie nunmehr betrieblich verhaftet sind und nicht zu den privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG zählen.
- 4 Bei der klassischen Form der Betriebsaufspaltung wird von einem **Einzelunternehmen als sogenannte Besitzgesellschaft** und einer **Kapitalgesellschaft als sogenanntes Betriebsunternehmen** ausgegangen.³ Das Besitzunternehmen hält in diesem Fall das für die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit notwendige Anlagevermögen, das dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen wird.

² Siehe bspw. BFH, Urteil v. 15.1.1998, IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478.

³ Die aus der steuergestalterischen Maßnahme (Aufteilung in Betriebskapitalgesellschaft und Besitzunternehmen) resultierenden Vorteile würden sich daraus ergeben, dass das Personenunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen an die Kapitalgesellschaft vermietet und damit lediglich vermögensverwaltend tätig wäre, wohingegen die Betriebsgesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt. Eine spätere Veräußerung der Betriebsgrundlagen und dabei entstehende Veräußerungsgewinne wären beispielsweise im Fall von Grundstücken und Gebäuden nach § 23 Abs. 1 EStG steuerfrei, sofern die Haltedauer länger als zehn Jahre betragen hätte. Ebenfalls unterlägen die Einnahmen aus der Vermietung nicht der Gewerbesteuer und die Ausgaben auf Ebene der Betriebsgesellschaft sind als Betriebsausgabe abziehbar.

- 5 Die Betriebsaufspaltung ist an zwei zentrale Voraussetzungen geknüpft – die **personelle** und **sachliche Verflechtung** von Besitz- und Betriebsunternehmen. Maßgeblich ist daher, dass eine Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage von dem Besitz- an das Betriebsunternehmen erfolgt (**sachliche Verflechtung**) und hierbei die Personen/-gruppe das Betriebsunternehmen derartig beherrscht, dass ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille ausgeübt werden kann (**personelle Verflechtung**).

Personelle und sachliche Verflechtung



Beispiel: A ist Alleineigentümer der gewerblichen A-GmbH. A vermietet an die A-GmbH ein Grundstück welches die A-GmbH für die gewerbliche Tätigkeit benötigt. Es liegt sowohl eine sachliche als auch eine personelle Verflechtung vor, was eine Betriebsaufspaltung begründet. A begründet damit ein gewerbliches Einzelunternehmen. Ohne das Konzept der Betriebsaufspaltung würden bei A reine Vermietungseinkünfte nach § 21 EStG ohne Gewerbesteuerpflicht vorliegen. Mit der Betriebsaufspaltung werden diese Vermietungseinkünfte nun in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG umqualifiziert, wodurch ebenfalls die Voraussetzungen der Gewerbesteuerpflicht erfüllt werden.



Beispiel: A, B und C sind an der ABC-GmbH und an der ABC-GbR zu jeweils 1/3 beteiligt. Die Tätigkeit der ABC-GbR besteht ausschließlich in der Überlassung von Grundstücken, Gebäuden und Maschinen an die ABC-GmbH. Die ABC-GmbH entrichtet hierfür entsprechende Zahlungen. Es handelt sich um eine Betriebsaufspaltung. Durch die vorliegende Betriebsaufspaltung ist die ABC-GbR gewerblich und nicht nur vermögensverwaltend tätig. Insoweit unterliegen die Einnahmen aus der Vermietung der Gewerbesteuer und sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen. Die Beteiligung wird ferner notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens.



2 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

13 praktische Übungen

2.1 Sachliche Verflechtung

- 6 Die sachliche Verflechtung der Betriebsaufspaltung setzt die **Nutzungsüberlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage** von dem Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen voraus (H 15.7 Abs. 5 EStH). Hierbei ist unbeachtlich, ob die Nutzungsüberlassung auf schuldrechtlicher, dinglicher Grundlage oder unentgeltlich erfolgt. Persönliche Dienstleistungen können hingegen keine sachliche Verflechtung begründen.

**Sachliche
Verflechtung**

2.1.1 Wesentliche Betriebsgrundlage

- 7 Die Qualifikation als wesentliche Betriebsgrundlage ist daran geknüpft, ob das Betriebsunternehmen seinen Betrieb ohne die Nutzungsüberlassung fortführen kann oder nicht. Daher ist entscheidend, ob das Wirtschaftsgut zur Erfüllung des Betriebszwecks erforderlich und von besonderem wirtschaftlichen Gewicht für das Betriebsunternehmen ist (siehe H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage – Betriebszweck/-führung“ EStH; man spricht insoweit von der **funktionalen Betrachtungsweise**). Demzufolge qualifizieren sowohl materielle als auch immaterielle Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage. Der Umfang der in einem Wirtschaftsgut gebundenen stillen Reserven ist allerdings unbeachtlich.⁴ Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage entspricht in diesem Sinne dem Verständnis der §§ 20, 24 UmwStG. Die Besonderheit liegt jedoch darin, dass zur Begründung der Betriebsaufspaltung die Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage genügt und keine Übertragung erfolgt.
- 8 Die Entscheidung über die Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage orientiert sich am Gesamtbild des Einzelfalls mit der tatsächlichen sowie beabsichtigten Nutzung des Wirtschaftsguts. Typische Anwendungsfälle zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus funktionaler Perspektive sind:

**Wesentliche
Betriebsgrundlage**

► **Un-/bebaute Grundstücke**

Stellt ein bebautes Grundstück eine räumliche sowie funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit sowie deren Fortführung dar, ist regelmäßig von einer wesentlichen Betriebsgrundlage auszugehen. Die individuelle Struktur des Betriebsunternehmens ist für die Beurteilung maßgeblich, wobei die vollständige Einheit eines Grundstücks und nicht Grundstücksteile als wesentliche Betriebsgrundlage qualifizieren.

Beispiele: Bürogebäude, Verwaltungsgebäude, Fabrikationsgrundstücke, Lagerhallen, Filialbetriebe



⁴ Siehe H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlagen – stille Reserven“ EStH.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.