

## § 3 Betriebsaufspaltungskonstellationen

*Nicole Herrmann*

Regelmäßig im Sommersemester wird die Vorlesung „Unternehmensteuerrecht“ als Lehrveranstaltung des Instituts für Finanz- und Steuerrecht angeboten. Begleitend zur Vorlesung wurde ein gleichnamiges Skript konzipiert, das den Lernstoff bündelt und als Grundlage für das Selbststudium dienen soll. Dieses Skript wird mindestens einmal jährlich aktualisiert, so auch dieses Jahr mit Stand vom Juli 2020. Innerhalb des Skripts wird unter anderem auf die Betriebsaufspaltung als ein vom Reichs- und Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entwickeltes<sup>1</sup> und vom Bundesverfassungsgericht gebilligtes<sup>2</sup> Institut von besonderer Relevanz im Unternehmensteuerrecht eingegangen. Die verschiedenen Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung werden in einer Tabelle aufgezählt; sie unterscheiden sich je nach Rechtsform des Besitz- und des Betriebsunternehmens. Allerdings ist die Abgrenzung zwischen den Erscheinungsformen nicht immer eindeutig. Je nach Konstellation variieren zudem die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung. Was in einem Skript für Studenten nur angedeutet werden kann, soll im Folgenden ausführlicher dargestellt werden.

### I. Ausgangspunkt: Die „typische“ Betriebsaufspaltung

Kennzeichnend für eine Betriebsaufspaltung ist, dass die von einem sog. Besitzunternehmen entfaltete, ihrer Art nach nicht gewerbliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an das gewerbliche, sog. Betriebsunternehmen nicht als lediglich vermögensverwaltend angesehen, sondern als das Betreiben eines Gewerbebetriebs i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG

---

<sup>1</sup> Vgl. bereits RFH v. 24.3.1937 – VI A 495/36, RStBl. 1937, 939 und v. 16.11.1944 – III 22/44, RStBl. 1945, 34; weiterhin u.a. BFH v. 25.6.1957 – I 119/56 U, BStBl. III 1957, 303; v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63.

<sup>2</sup> BVerfG v. 14.01.1969 – 1 BvR 136/62, BStBl. II 1969, 389; v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475.

und § 2 Abs. 1 GewStG qualifiziert wird.<sup>3</sup> Zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen muss hierfür eine enge sachliche und persönliche Verflechtung bestehen, die darauf schließen lässt, dass die hinter den Unternehmen stehenden Personen oder Personengruppen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der insgesamt auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist.<sup>4</sup> Die sachliche und die personelle Verflechtung stellen die zentralen Voraussetzungen dar und müssen kumulativ vorliegen.

Der „typischen“ Betriebsaufspaltung liegt folgende Konstellation zugrunde: Das Betriebsunternehmen ist eine Kapitalgesellschaft, während das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine Gemeinschaft sein kann.<sup>5</sup> Die sachliche Verflechtung ist zu bejahen, wenn das Besitzunternehmen wenigstens eine für das Betriebsunternehmen wesentliche Betriebsgrundlage diesem zur Nutzung überlässt.<sup>6</sup> Diese Voraussetzung kann unabhängig von der Rechtsform der beteiligten Unternehmen geprüft werden. Anders ist dies hingegen bei der personellen Verflechtung. Die personelle Verflechtung ist zu bejahen, wenn eine Person oder Personengruppe die Unternehmen in der Weise beherrscht, dass es ihr möglich ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen.<sup>7</sup> Dabei kommt es bei Gesellschaften insbesondere auf die Beteiligungen der Gesellschafter sowie auf die ihnen jeweils zustehenden Stimmrechte an. Insoweit können sich Unterschiede zwischen den Gesellschaftsformen ergeben.

---

<sup>3</sup> *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 75; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 800.

<sup>4</sup> BFH v. 8. 11. 1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63, 64; v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBl. II 1981, 39, 40; v. 12. 11. 1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296, 297; v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478, 479; OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.

<sup>5</sup> OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 80; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3614; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 113.

<sup>6</sup> BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, 662, 664; v. 24.9.2015 – IV R 9/13, BStBl. II 2016, 154, 156 f.; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 810; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 97.

<sup>7</sup> BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757, 758; v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 415, 416; v. 24.9.2015 – IV R 9/13, BStBl. II 2016, 154, 157.

## II. Die sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung

Als sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung wird grundsätzlich die Konstellation bezeichnet, in der das Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt werden.<sup>8</sup> Ob allein die Umkehrung der Rechtsformen bereits ausreicht, um von einer umgekehrten Betriebsaufspaltung zu sprechen, ist allerdings nicht eindeutig geklärt. Es ergeben sich nämlich Überschneidungen mit der sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung.

### 1. Abgrenzung zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung

Der Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung wird unterschiedlich verwendet. Ein Teil der Literatur spricht nur dann von einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen Kapitalgesellschaften sind.<sup>9</sup>

Teilt man diese Auffassung, ergibt sich der Unterschied zur umgekehrten Betriebsaufspaltung bereits aus der abweichenden Rechtsform der Betriebsgesellschaft.

Die Rechtsprechung und ein anderer Teil der Literatur sehen hingegen allein die Rechtsform des Besitzunternehmens als maßgeblich an: Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung kann danach zu bejahen sein, wenn das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft ist; die Rechtsform des Betriebsunternehmens soll irrelevant sein.<sup>10</sup> Ist das Betriebsunternehmen

---

<sup>8</sup> OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 870; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114.

<sup>9</sup> *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Bode*, in: Blümich, EStG, Stand 12/2018, § 15 Rn. 592; *Bordewin*, BB 1985, 1844, 1846; *Carlé/Bauschatz/Th. Carlé/T. Carlé*, in: Korn, EStG, Stand 1/2015, § 15 Rn. 420; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3616; *Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1140; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 116, 175. Ebenso OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.

<sup>10</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 779; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 803; *Zwirner/Heyd*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019, A. Rn. 33e; vgl. auch RE 13b.14 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019.

eine Personengesellschaft, könnte demnach sowohl eine kapitalistische als auch eine umgekehrte Betriebsaufspaltung vorliegen.

Die Abgrenzung soll nach wohl überwiegender Meinung anhand der Beherrschungsverhältnisse erfolgen: Ausgehend von der Prämisse, dass bei einer typischen Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen das Betriebsunternehmen beherrscht, soll eine umgekehrte Betriebsaufspaltung dann vorliegen, wenn die Betriebspersonengesellschaft die Besitzkapitalgesellschaft beherrscht.<sup>11</sup> Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung soll demgegenüber voraussetzen, dass die Besitzkapitalgesellschaft die Betriebsgesellschaft beherrscht.<sup>12</sup> Für die Unterscheidung kommt es damit auf die personelle Verflechtung an.

## 2. Personelle Verflechtung bei der umgekehrten Betriebsaufspaltung

Die Betriebspersonengesellschaft beherrscht die Besitzkapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung an der Besitzkapitalgesellschaft der Beteiligung derselben Gesellschafter an der Betriebspersonengesellschaft dient und damit zu deren Sonderbetriebsvermögen II bei der Betriebspersonengesellschaft gehört.<sup>13</sup> Denkbar ist hier der Fall, dass die Gesellschafter nicht unmittelbar

---

<sup>11</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 726; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; vgl. auch RE 13b.14 Abs. 1 S. 8 ErbStR 2019; aus der Literatur u.a. *Th. Carlé*, in: D. Carlé, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., Köln 2014, Rn. 564; *Dreßler*, DStR 2013, 1818, 1819; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 777; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 872; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3615; *Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1130; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 803; *Zwirner/Heyd*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019, A. Rn. 33e.

<sup>12</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, 1110; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 777; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 872; vgl. auch RE 13b.14 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019.

<sup>13</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 726; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; FG Düsseldorf v. 22.11.2016 – 10 K 2233/13 F, EFG 2017, 108, 112; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Carlé/Urbach*, KÖSDI 2012, 18093, Rn. 23; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 872; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 84; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114; *Schulze zur Wiesche*, BB 1989, 815, 817 f.

an der Besitzkapitalgesellschaft beteiligt sind, sondern z.B. eine andere Kapitalgesellschaft (im Folgenden „Oberkapitalgesellschaft“ genannt) die Anteile an der Besitzkapitalgesellschaft hält und die Gesellschafter nur an der Oberkapitalgesellschaft beteiligt sind. In einer solchen Konstellation können nach der Rechtsprechung des BFH die Anteile an der Besitzkapitalgesellschaft aufgrund des Durchgriffsverbotes durch eine Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern nicht unmittelbar zugerechnet werden; vielmehr müssten dann die Anteile an der Oberkapitalgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen II qualifiziert werden können.<sup>14</sup> Hierfür soll vor allem folgender Aspekt entscheidend sein: Die bestehende wirtschaftliche Verflechtung müsse den Schluss zulassen, dass der Mitunternehmer seine Machtstellung, die er – ggf. zusammen mit weiteren Mitunternehmern – kraft seines Anteilsbesitzes innerhalb der Kapitalgesellschaft innehat, in den Dienst der Betriebspersonengesellschaft stellt.<sup>15</sup> Davon sei nicht auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft in erheblichem Umfang anderweitig Geschäfte tätigt und damit die Interessensbereiche der jeweiligen Gesellschafter gleichrangig nebeneinander stehen.<sup>16</sup>

### III. Die sog. kapitalistische Betriebsaufspaltung

In Bezug auf die kapitalistische Betriebsaufspaltung kann nach den bisherigen Ausführungen als Konsens festgehalten werden, dass das Besitzunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben und dieses die Betriebsgesellschaft beherrschen muss. Eine solche Beherrschung und damit die personelle Verflechtung liegt nur vor, wenn die Kapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft entweder unmittelbar selbst oder mittelbar über eine andere Gesellschaft beteiligt ist.<sup>17</sup> Die Beteiligung muss eine Einfluss-

---

<sup>14</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 726 f.; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78 f. A.A. *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 96.

<sup>15</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 79.

<sup>16</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 79.

<sup>17</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, ebd.; v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, 1110; *Bode*, in: Blümich, EStG, Stand 12/2018, § 15 Rn. 592;

nahme ermöglichen. Dementsprechend wird eine Beteiligung von mindestens 50 % gefordert.<sup>18</sup> Nicht ausreichen soll hingegen die alleinige Beteiligung derselben Gesellschafter an beiden Gesellschaften.<sup>19</sup> Der Kapitalgesellschaft können weder die Beteiligungen ihrer Gesellschafter noch die mit diesen verbundenen Beherrschungsfunktionen zugerechnet werden, da dies einen unzulässigen Durchgriff auf die hinter ihr stehenden Personen darstellen würde.<sup>20</sup> Es kommt damit immer auf die Beteiligungsverhältnisse der Besitzkapitalgesellschaft selbst an.

#### IV. Die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Für das Vorliegen einer sog. mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung kommt es auf die Rechtsformen der beteiligten Unternehmen an: Sie ist in Betracht zu ziehen, wenn es sich sowohl bei dem Betriebs- als auch bei dem Besitzunternehmen um Personengesellschaften handelt.<sup>21</sup>

Bei dieser Variante stellt insbesondere die Konkurrenz zur Einordnung der überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter eine Herausforderung dar. An dieser Stelle sind wiederum die Beteiligungsverhältnisse von entscheidender Bedeutung:

---

*Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1140; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 863.

<sup>18</sup> Vgl. BFH v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, ebd.; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3616; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 116.

<sup>19</sup> BFH v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, ebd.; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1140; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 175; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 863.

<sup>20</sup> BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, 1258 f.; v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, 1110; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 779.

<sup>21</sup> BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, 174; OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 81; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114, 173; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 803; *Zwirner/Heyd*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019, A. Rn. 33e.

Die Besitzpersonengesellschaft kann als Gesellschafterin an der Betriebspersonengesellschaft beherrschend beteiligt sein und dieser Wirtschaftsgüter aus ihrem Gesamthandsvermögen zur Nutzung überlassen. In einem solchen Fall sind die überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft als Gesellschafterin bei der Betriebsgesellschaft zu qualifizieren.<sup>22</sup>

Anders ist dies zu beurteilen, wenn allein die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft an der Betriebsgesellschaft mit identischen Quoten oder zumindest wesentlich beteiligt sind. Handelt die überlassende Besitzpersonengesellschaft in Gewinnerzielungsabsicht, soll in dieser Konstellation eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegen mit der Folge eines eigenen Gewerbebetriebs der Besitzgesellschaft, dem die Wirtschaftsgüter bilanziell zuzuordnen sind.<sup>23</sup>

## V. Fazit

Bei näherer Betrachtung wird deutlich, dass die Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung nicht in jedem Fall allein anhand der jeweils beteiligten Gesellschaftsformen unterschieden werden können, sondern teilweise die erforderliche personelle Verflechtung in die Überlegung miteinzubeziehen ist. Je nach Kombination der Gesellschaftsformen unterscheiden sich des Weiteren die Anforderungen an die zur Bejahung einer Betriebsaufspaltung erforderlichen Beteiligungsverhältnisse. Insgesamt handelt es sich um spannende Detailfragen innerhalb des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung.

---

<sup>22</sup> BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, 402; v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316, 319; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, ebd.; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 81; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3620, 3622.

<sup>23</sup> BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, 326; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483, 484 f.; v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830, 831; v. 30.8.2007 – IV R 50/05, BStBl. II 2008, 129, 131; v. 5.11.2009 – IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593, 597; v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, 12; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, ebd.; *Bode*, in: Blümich, EStG, Stand 12/2018, § 15 Rn. 641; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 778; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 81.