

3. Kapitalistische Betriebsaufspaltung

205 Bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung werden sowohl das Besitz- als auch Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt.⁸ Voraussetzung ist jedoch, dass die Besitzkapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt ist. Die für die Annahme einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung ist nur gegeben, wenn die Besitzkapitalgesellschaft entweder selbst oder wenigstens mittelbar – über eine andere Kapitalgesellschaft – zu mehr als 50 % an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist.⁹ Es genügt nicht, dass an beiden Kapitalgesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind. Eine Betriebsaufspaltung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften ist daher nicht möglich. Im Schrifttum wird der Begriff „kapitalistische Betriebsaufspaltung“ auch als Oberbegriff für die echte und unechte Betriebsaufspaltung verwendet, bei denen nur das Betriebsunternehmen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft hat, um sie gegen die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung abzugrenzen. Im Regelfall wird das Betriebsunternehmen eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sein, aber auch eine Aktiengesellschaft kann Betriebsunternehmen sein.¹⁰

4. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

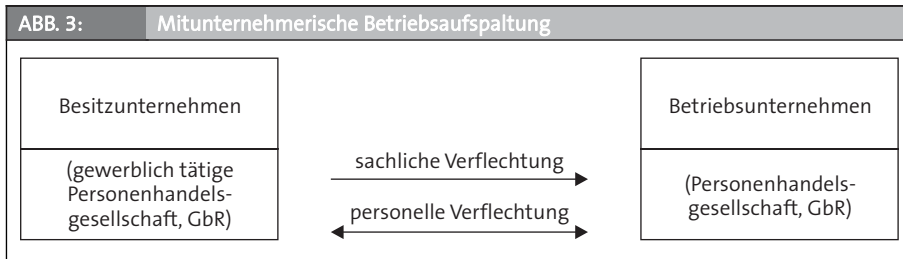
206 Im Gegensatz zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung ist bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung **keine Kapitalgesellschaft** beteiligt. Bei diesem Modell der

⁸ BFH, v. 26. 3. 1993, BStBl 1993 II S. 723; und v. 16. 9. 1994, BStBl 1995 II S. 75.

⁹ BFH, v. 9. 8. 2002, BFH/NV 2002 S. 1616.

¹⁰ BFH, v. 28. 1. 1982, BStBl 1982 II S. 479 (480).

Betriebsaufspaltung kommen als Besitz- und Betriebsunternehmen i.d.R. nur Personenhandelsgesellschaften und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts in Betracht.



Sind die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung erfüllt, kommt es bzgl. der überlassenen Wirtschaftsgüter zu einer Konkurrenzsituation zwischen der Qualifizierung als Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft und der Behandlung als Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebspersonengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG).

Bis 1985 hatte die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung Vorrang vor der Behandlung als Sonderbetriebsvermögen. Mit Urteil vom 25. 4. 1985¹¹ hatte der BFH dann eine Kehrtwendung vollzogen und den Vorschriften des § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG Vorzug vor dem Rechtsinstitut der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung eingeräumt.

Diese Rechtsprechung änderte der BFH mit Urteil vom 23. 4. 1996¹² erneut und räumt der Betriebsaufspaltung nunmehr wieder Vorrang vor dem Sonderbetriebsvermögen ein. Diese Rechtsprechung betonte der BFH nochmals mit Urteil vom 24. 11. 1998¹³. Sind also Besitz- und Betriebsgesellschaft personell und sachlich miteinander verflochten, erzielen die Gesellschafter der Besitzgesellschaft immer gewerbliche Einkünfte. Die verpachteten Wirtschaftsgüter sind kein Sonderbetriebsvermögen, sondern Betriebsvermögen der nutzungsüberlassenden Personengesellschaft¹⁴. Damit ist das Rechtsinstitut der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung wieder mit Leben versehen worden und als Gestaltungsmodell von nicht unerheblichem Interesse.

Die neue Rechtsprechung ist nur in Fällen der sog. Schwesterpersonengesellschaften anzuwenden, d. h., wenn sowohl an der vermietenden als auch an der mietenden Personengesellschaft ganz oder teilweise dieselben Personen als Gesellschafter beteiligt sind. Nicht betroffen von der neuen Rechtsprechung sind die doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften. In diesen Fällen verbleibt es bei der Anwendung der gesetzlichen Regelung zur doppelstöckigen Personengesellschaft in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Außerdem muss bei der Besitzpersonengesellschaft mit der Überlassung der Wirtschaftsgüter eine Gewinnerzielungsabsicht verbunden sein. Bei einer unentgeltlichen Überlassung der Wirtschaftsgüter liegt daher keine mitunternehmerische

¹¹ BFH, v. 25. 4. 1985, BStBl 1985 II S. 622.

¹² BFH, v. 23. 4. 1996, GmbHR 1996, S. 861, BStBl 1998 II S. 325.

¹³ BFH, v. 24. 11. 1998, BStBl 1999 II S. 483.

¹⁴ BFH, v. 18. 8. 2005, BStBl 2005 II S. 830.

Betriebsaufspaltung vor, hier greift die Zuordnung als Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Personengesellschaft.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Grundsätze der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht auf die Fälle der Nutzungsüberlassung an eine freiberuflich tätige Personengesellschaft anzuwenden sind.

Wenn die Betriebsgesellschaft keinen Gewerbebetrieb unterhält, ist das den Gesellschaftern der überlassenden Freiberufler-GbR gehörende Grundstück dem Sonderbetriebsvermögen dieser GbR zuzurechnen.¹⁵

Konsequenzen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung(vgl. BMF-Schreiben v. 28. 4. 1998)¹⁶:

1. Der Nur-Besitz-Gesellschafter hatte bisher lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern, da die Anteile an den Wirtschaftsgütern dem Privatvermögen zugeordnet werden konnten. Nunmehr stellen sie Sonderbetriebsvermögen beim Besitzunternehmen dar.
2. Alle Wirtschaftsgüter der Besitzpersonengesellschaft gehören zum Betriebsvermögen (Abfärbung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Gewillkürtes Betriebsvermögen ist möglich.
3. Die Einkünfte der Besitzgesellschaft werden der Gewerbesteuer unterworfen. Dies gilt auch für Verpachtungsgesellschaften, die Wirtschaftsgüter an von der Gewerbesteuer befreite Personengesellschaften überlassen haben, wie z. B. Krankenhäuser etc. Die über § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wirksame Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 GewStG greift hier nicht mehr.
4. Zinsen für Darlehen zwischen Schwesterpersonengesellschaften sind bei der Betriebsaufspaltung als Dauerschuldzinsen zu erfassen und werden damit gewerbesteuerlich zur Hälfte doppelt besteuert (anders die Behandlung bei Erfassung der Zinsen als Vorwegvergütung).
5. Negative Gewerbeerträge dürfen zwischen Besitz- und Betriebspersonengesellschaft nicht verrechnet werden (im Gegensatz zu Gesamthands- und Sonderbetriebsverlusten).
6. Investitionszulage oder Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz sind bei der Besitzgesellschaft, nicht mehr bei der Betriebsgesellschaft zu beantragen.
Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsgrundsätze der erneuten Kehrtwendung aus Vertrauensschutzgründen erstmals für nach dem 31. 12. 1998 beginnende Wirtschaftsjahre, auf Antrag auch früher, an.
7. Die Nutzungsüberlassung als unmittelbare Leistung des Gesellschafters der Personengesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG hat Vorrang vor der Betriebsaufspaltung.¹⁷

15 BFH, v. 10. 11. 2005, BStBl 2006 II S. 173.

16 BMF-Schreiben, v. 28. 4. 1998, BStBl 1998 I S. 583.

17 BMF-Schreiben, v. 28. 4. 1998, BStBl 1998 I S. 583 i.V. mit BMF-Schreiben, v. 10. 12. 1979, BStBl 1979 I S. 683.