

# Kurzübersicht und Fallsammlung

---

## Einkommensteuerrecht

### Teil IV

#### Betriebsaufspaltung (BAS)

© RA, StB Martin Klos, Köln

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024*

---

Kursjahr: 2023/ 2024

## Allgemeines

Die Betriebsaufspaltung (BAS):

- Ist richterliche Rechtsfortbildung und geht auf den RFH in den 1930ern zurück.
- Ist NICHT gesetzlich geregelt, wird aber erwähnt in § 50i EStG.
- „Aufhänger“ ist das (ungeschriebene) Tatbestandsmerkmal bei der Definition des Gewerbebetriebs i. S. v. § 15 II EStG: „mehr als bloße Vermögensverwaltung“.

Grundsätzliche Definition einer Betriebsaufspaltung siehe H 15.7 IV „Allgemeines“ EStH:

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn

- ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage
- an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung)
- und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung).

Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist Gewerbebetrieb (BFH vom 12.11.1985).

## Arten der Betriebsaufspaltung - Auswahl -

### Echte Betriebsaufspaltung

Ein bisher einheitliches Unternehmen wird in zwei rechtlich selbstständige Unternehmen (Besitz- und Betriebsunternehmen) aufgespalten, wobei das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft sein kann und das Betriebsunternehmen i. d. R. eine GmbH ist.

### Unechte Betriebsaufspaltung

Besitz- und Betriebsunternehmen entstehen nicht durch die Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens, sondern wenn zu einer bestehenden/ neu gegründeten Betriebskapitalgesellschaft ein Besitzunternehmen hinzutritt.

### Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Sie liegt vor, wenn die Besitzpersonengesellschaft der Betriebspersonengesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage **entgeltlich** zur Nutzung überlässt und **nicht** die **Besitzpersonengesellschaft selbst, sondern lediglich deren Gesellschafter** oder einige davon an der Betriebspersonengesellschaft (sog. **Schwestergesellschaften**) beherrschend beteiligt sind.

## **BEISPIEL**

Es wird ein Bürogrundstück vermietet von ....an.....:

\*Es gilt das (einfache) Mehrheitsprinzip in allen Gesellschaften. Sachliche Verflechtung ist zu unterstellen.

### **Liegt personelle Verflechtung vor?**

**1. von A an die Z-GmbH (A hält 10%, Z hält 90%\*)**

*Pers. Verflechtung liegt nicht vor. A erzielt Einkünfte aus VuV (§ 21 I S. 1 Nr. 1 EStG)*

**2. von A an die Z-GmbH (A hält 90%, Z hält 10%\*)**

*Pers. Verflechtung liegt vor. A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb wg. BAS (§ 15 I S. 1 Nr. 1 EStG).*

**3. von A an die B-OHG (A ist mit 90% beteiligt\*)**

*VORSICHT! Es scheint personelle Verflechtung (auch) vorzuliegen. Hier liegt aber ein Fall von § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG vor. A ist Mitunternehmer bei der OHG, das vermietete Grundstück ist SBV des A bei der OHG. Die Mieten sind SBE, Kosten sind SBA (§ 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG).*

**4. von der A+B-GbR an die B-OHG (A in GbR bzw. B in OHG sind mit je 51% beteiligt\*)**

*Hier liegt einerseits ein Fall von § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG vor. A und B sind Mitunternehmer bei der OHG, das vermietete Grundstück WÄRE DANN SBV I des A bzw. des B bei der OHG. Die Mieten WÄREN DANN SBE, Kosten WÄREN DANN SBA (§ 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG).*

*Es liegt eine BAS, genauer eine MU-BAS vor, da A und B als Personengruppe das Besitz- und das Betriebsunternehmen beherrschen, also personelle Verflechtung (neben der sachlichen) Verflechtung auch gegeben ist.*

*Da nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung (vgl. Erlass § 15/4) dann die Konstruktion der MU-BAS Vorrang hat, ist die GbR ein eigenständiger Gewerbebetrieb (Besitzunternehmen). Das Grundstück ist BV bei der GbR, die Mieten und Kosten sind BE/BA bei der GbR.*

**5. von der A+B-GbR an die A+Z-OHG (A ist in beiden Gesellschaften sind mit je 80% beteiligt\*)**

*Es liegt auch eine BAS genauer eine MU-BAS vor, da in Bezug auf A personelle Verflechtung (neben der sachlichen Verflechtung) gegeben ist.*

*Da nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung (vgl. Erlass § 15/4) dann die Konstruktion der MU-BAS Vorrang hat, ist die GbR ein eigenständiger Gewerbebetrieb (Besitzunternehmen). Obwohl B nicht an der OHG beteiligt ist, erzielt auch er gewerbliche Einkünfte, Erlass § 15/4 Tz. 2, siehe H 15.7 IV „Nur-Besitz-Gesellschafter“ EStH.*

*Das Grundstück ist BV bei der GbR, die Mieten und Kosten sind BE/BA bei der GbR.*

## Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

Betriebsaufspaltung beginnt ab dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen erstmals erfüllt sind. Voraussetzungen sind für jeden VZ zu prüfen. H 15.7 V „Beginn der sachlichen...“ EStH

Besitz- und Betriebsgesellschaft sind, obwohl sachlich und personell verflochten, grundsätzlich **zwei rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen**. Folge:

- Beide Unternehmen unterliegen der Gewerbesteuerpflicht.
- Beide ermitteln ihre Einkünfte unabhängig voneinander.
- Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierungspflicht. Aber ausnahmsweise Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung z. B. der Anspruch des Besitzunternehmens auf Wiederbeschaffung von Rohstoffen und Waren in der Bilanz des Besitzunternehmens in gleicher Höhe aktiviert werden, in der das Betriebsunternehmen seine entsprechende Verpflichtung passiviert hat.  
Desgleichen wird gefordert, dass ein Ersatzbeschaffungsanspruch des Besitzunternehmens bilanziell korrespondiert mit der Substanzerhaltungsrückstellung des Betriebsunternehmens.
- Der dem Besitzunternehmen zustehende Anspruch auf künftige Gewinnausschüttungen gegen die Betriebsgesellschaft kann grundsätzlich nicht (mehr) zeitlich kongruent aktiviert werden.

## Konsequenz bei MU-BAS

Liegt MU-BAS vor, so ist die überlassene wBGL bei dem Besitzunternehmen als BV zu erfassen und NICHT SBV bei der Betriebsunternehmung (siehe Erlass § 15/4 zu 1).

**BEACHTTE:** Überlässt dagegen eine Personengesellschaft die wesentliche Betriebsgrundlage der nutzenden Personen(betriebs)gesellschaft und ist selbst an der Betriebspersonengesellschaft (beherrschend) beteiligt (doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften), hat § 15 I S. 1 Nr. 2 HS 2 VORRANG VOR Rechtsinstitut der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.

**Folge:** die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter = Sonderbetriebsvermögen der überlassenden Personengesellschaft bei der nutzenden Personengesellschaft.

**BEACHTTE:** mitunternehmerische Betriebsaufspaltung gilt nicht für Fälle der Nutzungsüberlassung an eine freiberuflich tätige Personengesellschaft, also wenn die Betriebsgesellschaft keinen Gewerbebetrieb unterhält. Die Überlassung eines Praxisgrundstücks, das den Gesellschaftern einer Freiberufler-GbR in Miteigentum gehört, begründet daher keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, das Grundstück ist Sonderbetriebsvermögen der Freiberufler-GbR.

BEACHTEN AUCH (KEIN PROBLEM DER MITUNTERNEHMRISCHEN BAS):

Eine auf einer Betriebsaufspaltung beruhende Verpachtung von Wirtschaftsgütern an die Betriebs-GmbH ist aber dann als gewerblich zu beurteilen, wenn eine freiberufliche Sozietät (GbR) einer von den Gesellschaftern beherrschten GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen, z. B. ein Betriebsgebäude, überlässt. In diesem Fall, in dem das Betriebsunternehmen eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, entsteht eine Betriebsaufspaltung, deren Besitzunternehmer die Sozietät ist, die dadurch vollumfänglich gewerblich infiziert wird (§ 15 I und III EStG).

## Prüfungsreihenfolge bei einer (unechten) Betriebsaufspaltung

1. Prüfung/Feststellung, DASS gewerbliche Einkünfte i. S. v. § 15 EStG auf Grund Betriebsaufspaltung vorliegen. BAS-Voraussetzungen prüfen, also immer Stellungnahme zu:

- sachlicher Verflechtung → wBGL
- siehe H 15.7 V EStH
- personeller Verflechtung → Beherrschung
- siehe H 15.7 VI EStH
- Hinweis auf Subsidiaritätsklausel

2. Umfang BV des BesitzU feststellen und Wertansätze bestimmen.

- Einlagebewertung gem. § 4 I S. 8 HS 1 i. V. m. § 6 I Nr. 5, Nr. 6 EStG.
- Siehe zu den relevanten WG H 15.7 IV „Notw. BV“ und „SBV“ EStH

3. Laufenden Gewinn ermitteln

- Betriebseinnahmen: Miete, OGA/VGA mit TEV (§ 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG)
- Betriebsausgaben: Betriebs-, Finanzierungskosten, Erhaltungsaufwand
- ggf. bei Gebäude-AfA § 7 I S. 5 i. V. m. IV S. 1 HS 2 EStG
- wenn DA für GmbH-Anteile, denke an § 3c II EStG!

4. Ggf. – falls Betriebsaufspaltung endet – anschließend Stellungnahme zu § 16er-Tatbeständen

5. Sofern BAS beendet, anschließend Überschusseinkünfte prüfen.

**SIEHE ÜBUNGSFALL 1**

## Einzelheiten - Sachliche Verflechtung

Wesentliche BGL sind:

die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen. (Funktionaler Begriff) Z.B.:

- materielle Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke und Gebäude,
- aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. Patente und ungeschützte Erfindungen.
- Nicht erforderlich ist, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter "die" wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden; es genügt, dass es sich um "eine" der wesentlichen Betriebsgrundlagen handelt (H 15.7 V „Wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH).
- Unerheblich ist, ob das überlassene Wirtschaftsgut auch für das Besitzunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage ist.

## WG, die wesentliche Betriebsgrundlage sein können

### Bebaute Grundstücke (H 15.7 „WBGL“ EStH)

sind wesentliche Betriebsgrundlagen, wenn das Betriebsunternehmen in seiner Betriebsführung auf das ihm zur Nutzung überlassene Grundstück angewiesen ist, weil z.B.

- die **Betriebsführung durch die Lage des Grundstücks bestimmt** wird, wie z. B. bei einem Hotel, einem Restaurant und einem Ladenlokal an einer Hauptverkehrsstraße,
- das **Grundstück auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten** ist, vor allem, wenn die aufstehenden Baulichkeiten für die Zwecke des Betriebsunternehmens hergerichtet oder gestaltet worden sind oder
- das Betriebsunternehmen aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne ein Grundstück dieser Art den Betrieb nicht fortführen könnte (sog. Auffangklausel).
- Auch "reine" Büro- und Verwaltungsgebäude sind eine wesentliche Betriebsgrundlage. Ob es sich um ein "Allerweltsgebäude" oder ein "einfaches Einfamilienhaus" handelt, spielt nach der neueren Rechtsprechung keine Rolle (mehr). Unerheblich ist ferner, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichartiges Grundstück mieten oder kaufen kann und die Baulichkeiten auch von anderen branchengleichen oder -fremden Unternehmen genutzt werden.

## Unbebaute Grundstücke

wesentliche BGL, wenn :

- sie von der Betriebsgesellschaft für ihre eigenen Bedürfnisse hergerichtet, z. B. als Lagerplatz
- oder im Funktionszusammenhang mit Gebäuden stehen, z. B. als Abstellflächen
- oder ansonsten betriebsnotwendig sind, z. B. wegen ihrer besonderen Lage oder weil sie eigens mit der Absicht erworben worden sind, dort auf den individuellen Betriebszweck der GmbH zugeschnittene Gebäude zu errichten.
- SIEHE AUCH H 15.7 V „wBGL“ Stichwort Filialbetrieb EStH

## andere Wirtschaftsgüter

Auch **bewegliche WG** wie auch **immaterielle WG** können wesentliche Betriebsgrundlage sein, z. B :

- Maschinen und Geschäftsausstattung einer Druckerei (BFH 27.03.1987),
- Patente, Lizenzen, wenn die Umsätze in erheblichem Umfang auf deren Ausnutzung beruhen (25% der Umsätze, BFH vom 20.09.1973),
- freiberuflicher Mandantenstamm, der an die „beherrschte“ GmbH verpachtet wird, vgl. BFH v. 08.04.2011.

## Überlassung

NUR NUTZUNGSÜBERLASSUNG, nicht auch Veräußerung, kann sachliche Verflechtung begründen.

Grundsätzlich erfolgt eine ENTGELTLICHE Nutzungsüberlassung.

BEACHTEN:

- Wenn BetriebsU = KapG reicht auch eine unentgeltliche Überlassung (H 15.7 V „Leihe“ EStH). Gewinnerzielungsabsicht liegt dann im Streben nach höheren Beteiligungserträgen, ABER Kosten der Immobilie nur eingeschränkt absetzbar, § 3c II EStG!
- Wenn jedoch BetriebsU = PERSONENGESELLSCHAFT, reicht unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht. Dann FEHLT es an der erforderlichen GEWINNERZIELUNGSABSICHT. ALSO KEINE MU-BAS! Siehe Erlass § 15/4.
- Nicht erforderlich, dass das überlassene WG dem Besitzunternehmen gehört (H 15.7 V „Eigentum des Besitzunternehmers“ EStH).

## Einzelheiten - Personelle Verflechtung

### Definition

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn

- eine oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe)
- sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrschen, dass sie in der Lage sind,
- in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

Dabei ist darauf abzustellen, ob die Person oder Personengruppe ihren Willen in Bezug auf die LAUFENDE VERWALTUNG des (bestehenden) Mietverhältnisses für das an die Betriebsgesellschaft überlassene Wirtschaftsgut durchsetzen kann, Erlass § 15/10 Tz. 1.

**In der Klausur ist also darauf zu achten**, wie die Gesellschaft Beschlüsse trifft. Sind keine konkreten Angaben zu finden, ist ggf. auf die gesetzlichen Regelungen abzustellen. Die bisherigen Examensklausuren haben aber keine großen Probleme abgerufen. Siehe weitere Einzelheiten bei „SONDERFÄLLE“.

## Grundgedanken

Personelle Verflechtung liegt vor, wenn:

- **eine Person alleine** die wBGL zur Nutzung überlässt und im BetriebsU diese Person (zumindest) Mehrheitsgesellschafter ist. **Dabei muss die BetriebsU eine KapG sein.**  
Überlässt eine Person ein WG an "seine" PersG, gilt § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG.
- eine PERSONENGRUPPE die wBGL zur Nutzung überlässt, werden die Stimmrechte der Doppelgesellschafter zusammengerechnet, da widerlegbar vermutet wird, dass die Mitglieder der Personengruppe gleiche wirtschaftliche Interessen verfolgen. Ist diese Personengruppe beherrschend, liegt personelle Verflechtung vor (Personengruppentheorie).

Zur Widerlegung der Vermutung ist Nachweis ständiger Interessenkollisionen erforderlich, die man anhand konkreter Rechtsstreitigkeiten dokumentieren können muss (BFH vom 24.02.2000). Bloße Meinungsverschiedenheiten reichen nicht aus.

## Beteiligungs- und Beherrschungsidentität bei Personengruppen

Die Personengruppe ist beherrschend Fällen der **BETEILIGUNGSIDENTITÄT**, d.h.:

- an beiden Unternehmen ist
- dieselbe Personengruppe
- im prozentual jeweils gleichen Verhältnis beteiligt.

**ABER KEINE BETEILIGUNGSIDENTITÄT**, wenn

- dieselben Personen in unterschiedlicher Höhe am Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft beteiligt sind
- oder Gesellschafter nur am Besitz- oder nur am Betriebsunternehmen beteiligt sind, sog. Nur-Besitz-/Nur-Betriebs-Gesellschafter.

Auch dann kann eine **personelle Verflechtung** vorliegen, **wenn sog. Beherrschungsidentität** besteht.

In Fällen der **BEHERRSCHUNGSIDENTITÄT** wird der einheitliche geschäftliche Betätigungswille ebenfalls (widerlegbar) vermutet und die Stimmen werden zusammengerechnet. **ABER: KEINE BEHERRSCHUNGSIDENTITÄT** bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen,

z. B. 5% zu 95%. Eine solche Konstellation lässt den Schluss auf gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen nicht mehr zu. (BFH vom 02.08.1972 bei 90/10 bzw. 10/90).

Fälle der **BEHERRSCHUNGSIDENTITÄT** sind insbesondere für Nur-Besitz-Gesellschafter relevant:

- Erreicht die Personengruppe der Doppelgesellschafter die in Bezug auf die Verwaltung des bestehenden Mietverhältnisses erforderlichen Mehrheitsverhältnisse, erzielt auch der Nur-Bestizgesellschafter auf Grund der dann vorliegenden BAS Einkünfte aus Gewerbebetrieb, H 15.7 IV „Nur-Besitzgesellschafter“ EStH.
- ABER: Erreicht die Personengruppe die erforderlichen Mehrheitsverhältnisse nicht (in der Regel relevant bei Einstimmigkeit oder qualifizierter Mehrheit), verhindern „Nur-Besitz-Gesellschafter“ (oder ein „Nur-Betriebs-Gesellschafter“) die Durchsetzungsfähigkeit der Doppelgesellschafter, siehe auch Erlass § 15/10, Tz. III. Dann scheidet die BAS an der fehlenden personellen Verflechtung!

## BEISPIEL

Es gilt in beiden Gesellschaften einfache Mehrheit

### VERMIETUNG EINER WESENTLICHEN BETRIEBSGRUNDLAGE

|    | von  | ..... | an   |
|----|--|-------|--|
| 1. | <b>A+B-GbR</b><br>(A= 51%, B= 49%)<br><b>Einfache Mehrheit</b> | ➔     | <b>A-GmbH</b><br>(A=30%, B=30%, C=40%)<br><b>Einfache Mehrheit</b> |

*Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage von A+B wird vermutet. Die Anteile von A+B werden zusammengerechnet. A+B halten in beiden Gesellschaften die einfache Mehrheit. A+B beherrschen das Besitz- und BetriebsU. Es liegt personelle V. vor*

*BAS liegt vor.*

|    |   |   |   |
|----|---|---|---|
| 2. | <b>A+B-GbR</b><br>(A= 40%, B= 40%, C=20%)<br><b>Einfache Mehrheit</b> | ➔ | <b>A-GmbH</b><br>(A=49%, B=51%)<br><b>Einfache Mehrheit</b> |
|----|---|---|---|

*Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage von A+B wird vermutet. Die Anteile von A+B werden zusammengerechnet. A+B halten in beiden Gesellschaften die einfache Mehrheit. A+B beherrschen das Besitz- und BetriebsU.*

*Es liegt personelle V. vor*

*BAS liegt vor. C als Nur-Besitz-Gesellschafter erzielt auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vgl. H 15.7 IV „Nur-Besitz-Gesellschafter“ EStH.*

In den Gesellschaftsverträgen ist nichts Besonderes geregelt worden.

## VERMIETUNG EINER WESENTLICHEN BETRIEBSGRUNDLAGE

|    |                         |       |                |
|----|-------------------------|-------|----------------|
|    | von                     | ..... | an             |
| 1. | A+B-GbR                 | ➔     | A-GmbH         |
|    | (A= 40%, B= 40%, C=20%) |       | (A=49%, B=51%) |

*Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage von A+B wird vermutet. Die Anteile von A+B werden zusammengerechnet. In der GbR gilt gem. § 709 BGB Einstimmigkeit, in der GmbH gilt gem. § 47 GmbHG einfaches Mehrheitsprinzip.*

*A+B halten in der GmbH zwar mehr als 50% der Stimmen, halten also im BetriebsU die erforderliche Mehrheit. A+B halten aber nicht 100% der Stimmen in der GbR. A und B können NICHT in beiden Gesellschaften einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen.*

*C als Nur-Besitz-Gesellschafter VERHINDERT ANGESICHTS der in der GbR erforderlichen Einstimmigkeit mit seinem „VETORECHT“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb.*

*Personelle Verflechtung liegt NICHT vor, also liegt KEINE BAS vor.*

|    |  |   |                |
|----|--|---|----------------|
| 2. | A+B-GbR (A= 40%, B= 40%, C=20%)                                | ➔ | A-GmbH         |
|    | ABER :A, B und C haben einstimmig den A zum Allein-GF bestimmt |   | (A=49%, B=51%) |

*Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage von A+B wird vermutet. Die Anteile von A+B werden zusammengerechnet.*

*In der GbR gilt gem. § 709 BGB Einstimmigkeit, in der GmbH gilt gem. § 47 GmbHG einfaches Mehrheitsprinzip. Da vorliegend die Gesellschafter der GbR gem. § 710 S. 1 BGB die GF auf allein A übertragen haben, sind B und C von der GF ausgeschlossen. A kann die GF-Position nur aus wichtigem Grund (grobe Pflichtverletzung) gem. § 712 BGB entzogen werden. A ist in der GbR allein bzgl. der Verwaltung des bestehenden Mietverhältnisses entscheidungsbefugt.*

*In der GmbH ist er mit B zusammen als Personengruppe entscheidungsbefugt, so dass die Gruppe (A+B) einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. (BFH vom 01.07.2003). **Es liegt personelle V. und damit eine BAS vor.***

*C als Nur-Besitz-Gesellschaft erzielt auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vgl. H 15.7 IV „Nur-Besitz-Gesellschafter“ EStH.*

## Personelle Verflechtung bei Ehegatten

*(siehe auch H 15.7 VII EStH und Erlass § 15/3 zu 1)*

- Soweit Ehegatten sowohl an den zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern als auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, können diese wie einander fremde Dritte eine **geschlossene Personengruppe** bilden, die jeweils mehrheitlich beide Unternehmen beherrschen (also die oben erwähnte Vermutungsregel greift auch dann ein).
- Hingegen ist eine **automatische Zusammenrechnung** der Anteile von Ehegatten **unzulässig**, wenn beide nur an den zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern oder nur an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind. Eine Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten kommt nur dann in Betracht, wenn **zusätzlich** zur ehelichen Lebensgemeinschaft **Beweisanzeichen** für eine enge **Zweck- und Wirtschaftsgemeinschaft** und daraus folgend für eine gleichgerichtete wirtschaftliche Interessenlage der Ehegatten sprechen.

*(wann solche Beweisanzeichen zu bejahen bzw. zu verneinen sind, siehe Erlass § 15/3.)*

- Sofern ein Ehegatte nur an der Besitzgesellschaft und der andere Ehegatte nur am Betriebsunternehmen beteiligt ist (**Wiesbadener Modell**), ist auch bei Vorliegen von Beweisanzeichen für gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten nicht von einer Betriebsaufspaltung auszugehen, weil keine Beherrschung der ehegattenverschiedenen Gesellschaften aufgrund von Anteilsbesitz vorliegt.

## Personelle Verflechtung bei Eltern und (minderjährigen) Kindern

*siehe auch R 15.7 VIII EStR*

Nach den **Grundsätzen der Personengruppentheorie** erfolgt Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und (minderjährigen) Kinder, wenn Beteiligung in beiden Unternehmen. Auf Fragen der Vermögenssorge kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (Vermutungsregel).

Eine lediglich auf den Familienverhältnissen beruhende Zusammenrechnung scheidet dagegen aus.

Im Übrigen Zurechnung der Anteile **minderjähriger Kinder** nur bei Vorliegen von **Beweisanzeichen**.

Ein solches Beweisanzeichen sieht die Finanzverwaltung in der **elterlichen Vermögenssorge**. Einzelheiten siehe R 15.7 VIII EStR, anders **BFH v. 14.04.2021 (siehe unten)**.

BEACHTEN:

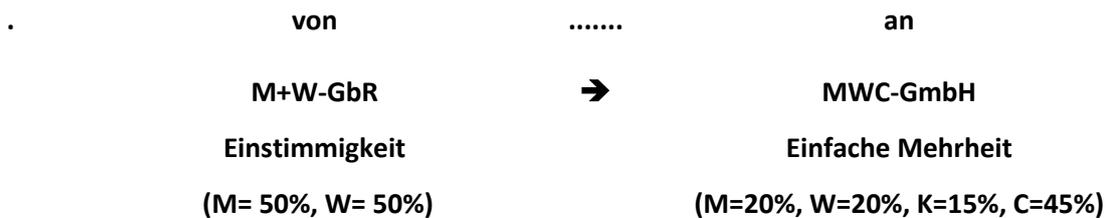
**Mit Volljährigkeit endet Vermögenssorge** der Eltern, also Wegfall der hieraus abgeleiteten gleichgerichteten Interessen von Eltern und Kind. Entfällt dadurch personelle Verflechtung, kommt es zu einer **Betriebsaufgabe**, es sei denn, Gewerblichkeit des Besitzunternehmens kann noch aus einem anderen Grund hergeleitet werden.

Soweit die personelle Verflechtung entfällt, gewährt H 15.7 VIII „Wegfall...“ EStH unter Verweis auf R 16 II S. 3 EStR aus Billigkeitsgründen auf Antrag ein Wahlrecht zur Fortsetzung der gewerblichen Vermietung im Rahmen einer **Betriebsverpachtung**. Dabei sind die (engen) Voraussetzungen der Betriebsverpachtung ohne Bedeutung.

**BEISPIEL**

M und W sind verheiratet. K ist ihr Kind. M und W haben gemeinsam die Vermögenssorge für K.

## VERMIETUNG EINER WESENTLICHEN BETRIEBSGRUNDLAGE



*Personengruppentheorie: gleichgerichtete Interessenlage von M+W wird vermutet. Die Anteile von M+W werden zusammengerechnet. M+W „halten“ in der GbR die Einstimmigkeit. Sie halten aber in der GmbH NICHT die einfache Mehrheit.*

**Können die Anteile von K seinen Eltern zugerechnet werden?**

*Da beiden Eltern die Vermögenssorge für K zusteht, ist sein Anteil den Eltern zuzurechnen. Demnach liegt personelle V. und damit eine BAS liegt vor, R 15.7 VIII S. 2 EStR*

**Siehe auch folgende Rechtsprechung:**

- **BFH v. 01.07.2003:**

Wird im Gesellschaftsvertrag einer GbR die Führung der Geschäfte einem Gesellschafter allein übertragen, so beherrscht dieser Gesellschafter die Gesellschaft auch dann, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag die Beschlüsse einstimmig zu fassen sind. Das gilt auch, wenn dieser Gesellschafter die Betriebsgesellschaft zusammen mit einem weiteren Gesellschafter beherrscht, soweit beide Gesellschafter als Personengruppe sowohl an der Besitz- als auch an der Betriebsgesellschaft eine Mehrheit besitzen

- **BFH v. 30.11.2005:**

Beherrscht ein Besitzunternehmer die Betriebskapitalgesellschaft in der Weise, dass er zwar über die einfache Stimmrechtsmehrheit, nicht jedoch über die im Gesellschaftsvertrag vorgeschriebene qualifizierte Mehrheit verfügt, er aber als Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäfte des täglichen Lebens beherrscht und ihm die Geschäftsführungsbefugnis, vom Fall des Entzugs aus wichtigem Grund abgesehen, nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann, liegt personelle Verflechtung vor.

- **BFH v. 14.04.2021:**

Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, sind die Stimmen des Kindes jedenfalls dann nicht dem Elternteil zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

## Besteuerung des Besitz- und Betriebsunternehmens

### Betriebsvermögen des Besitzunternehmens

#### Wenn Einzelunternehmen

Zum notwendigen BV gehören:

- die dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassene wesentliche BGL,
- auch alle übrigen Wirtschaftsgüter, die zwar keine wesentliche BGL sind, aber in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der wesentlichen BGL stehen, also alle Wirtschaftsgüter, die ihre Grundlage im einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen innerhalb des Besitz- und Betriebsunternehmens haben. (z.B. eine Lizenz, die 19% der Umsätze der BetriebsU ausmacht, BFH vom 23.9.1998), H 15.7 IV „Notw. BV“ EStH.

die Anteile an der Betriebs-GmbH

- **auch** die Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die Betriebskapitalgesellschaft ermöglicht, gehören zwingend zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmers, H 15.7 VI „mittelbare Beteiligung“ EStH.
- Ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen gehören die Anteile des Besitzeinzelunternehmers an einer anderen Kapitalgesellschaft, sofern diese intensive und dauerhafte Geschäftsbeziehungen zur Betriebskapitalgesellschaft unterhält, H 15.7 IV „Notw. BV“ EStH.
- Forderungen aus Darlehen, die das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen gewährt hat H 15.7 IV „Notw. BV“ EStH.

SIEHE ÜBUNGSFALL 2

#### Wenn Gesellschaft/Gemeinschaft beachte auch

- Liegt eine Personengesellschaft vor, gehören i. d. R. die WG „der Gesellschaft“ zum Gesamthandsvermögen. Wegen § 15 III Nr. 1 HS 1 EStG sind WG auch dann notwendiges BV, wenn diese nicht der Betriebsgesellschaft, sondern Dritten zur Nutzung überlassen werden.
- Eine Bruchteilsgemeinschaft ist keine Personengesellschaft. Es ist zu unterstellen, dass zumindest konkludent eine GbR gegründet wurde. Dann liegt eine GbR ohne Gesamthandsvermögen vor. Die wBGL ist anteilig SBV der Gemeinschaftler/Gesellschafter beim BESITZunternehmen.

Siehe dazu auch H 15.7 IV „MU-BAS“ + „Umfassend gewerbliche BesitzpersG“ EStH

SIEHE ÜBUNGSFALL 3

## Wertansatz

- Bei einer „unechten BAS war WG bisher PV; dann Einlage der WG gem. § 4 I S. 8 HS 1 EStG. Bewertung erfolgt gem. § 6 I Nr. 5 i. V. m. Nr. 6 EStG.
- Bei einer „echten BAS“ werden dagegen häufig WG auf das Betriebsunternehmen übertragen. Dabei sind grundsätzlich die stillen Reserven aufzudecken.
  - Dies gilt auch bei Übertragung gegen GmbH-Anteile (= Tausch, § 6 VI S. 1 EStG), Buchwertansatz über § 20 UmwStG scheitert, da nicht sämtliche wBGL auf Betriebsunternehmen übergehen.
  - Auch Aufdeckung stiller Reserven bei verdeckter Einlage (§ 6 VI S.2, es sei denn „Spezialfall“ des § 6 VI S. 3 EStG).
  - Handelt es sich um ein Betriebspersonenunternehmen, ist ein „Übergang“ zu Buchwerten in den Grenzen des § 6 V EStG vorzunehmen.

## **Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens**

Dazu zählen:

- die **Pachtzinsen**, die vom Betriebsunternehmen für die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen gezahlt werden.
- Gewinnausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft an das Besitzunternehmen (bzw. an deren Gesellschafter). Sie unterliegen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 d) i. V. m. S. 2 EStG).

**BEACHT:** Dies gilt auch für Ansprüche, soweit sie Zeiträume vor Begründung der Betriebsaufspaltung betreffen und der Gewinnverteilungsbeschluss erst nach Begründung der Betriebsaufspaltung gefasst wurde. (H 15.7 IV „Gewinnausschüttungen“ EStH)

- Erträge aus Darlehen oder aus anderen WG, die zum BV gehören

KEINE Betriebseinnahme ist das Geschäftsführergehalt

Gehört – soweit angemessen – zu Einkünften gem. § 19 EStG. Wenn aber „Gehalt“ als VGA zu qualifizieren ist, gehört dieser Teil zu den gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens (dann Teileinkünfteverfahren)

## Betriebsausgaben des Besitzunternehmens

Dazu zählen:

- die laufenden Betriebskosten für die wBGL sowie die anderen WG, die dem BV des BesitzU zuzuordnen sind.
- Bei AfA für ins BV eingelegte Gebäude, denke an § 7 I S. 5 EStG i. V. m. § 7 IV S. 1 HS 2 EStG.
- Zinsen für betriebliche Verbindlichkeiten, insbesondere für Finanzierungsdarlehen für WG, die zum BV gehören.
- Stehen Kosten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung an KapG, denke an § 3c II S. 1 EStG und siehe nächsten Punkt.



Behandlung von unüblichen Miet-/Pachtzinsen gegenüber Betriebs-GmbH

Ist Pacht ZU HOCH

VGA i. H. v. des unangemessenen Anteils

Ist Pacht ZU NIEDRIG

liegt keine verdeckte Einlage vor! (R 8.9 KStR)

**Aufteilung** in teilweise entgeltliche und teilweise unentgeltliche Nutzungsüberlassung.

Soweit **entgeltliche** Nutzungsüberlassung vorliegt, sind die BA uneingeschränkt abziehbar.

Soweit die Nutzungsüberlassung **unentgeltlich** erfolgt, sind darauf entfallende Aufwendungen über § 3c II S. 1 EStG nur zu 60% abziehbar. AUSNAHME:

Substanzbezogene Aufwendungen, vgl. Erlass §3c/1 Rz. 8.

**ABER ab VZ 2015**

**ABER: Gem. § 3c II S. 6 EStG generell nur 60%-Abzug der Kosten, soweit sie auf die unentgeltliche Nutzungsüberlassung entfallen, wenn der Steuerpflichtige zu mehr als 25% an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt ist.**

**Bei NACHTRÄGLICHEM VERZICHT AUF PACTH ist zu unterscheiden:**

- werthaltiger Teil führt zu verdeckter Einlage, also Erhöhung des § 27 KStG-Kontos und nachträgliche AK auf die Anteile am Betriebsunternehmen
- wertloser Teil führt bei Betriebsgesellschaft zu a.o. Ertrag, bei Besitzunternehmen zu a.o. Aufwand.

**SIEHE ÜBUNGSFALL 4**

## Beendigung der Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung endet, wenn die sachliche oder personelle Verflechtung entfällt.

Endet eine Betriebsaufspaltung, führt dies grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe (§ 16 III EStG) verbunden mit einer Realisierung der stillen Reserven.

Liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung nicht mehr vor, hat das Besitzunternehmen keinen Gewerbebetrieb mehr; es bezieht fortan Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Gründe für Beendigung der Betriebsaufspaltung können sein z. B.:

### Wegfall der personellen Verflechtung durch Erbfall oder

- Übertragung nur der Anteile an der Betriebs-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Betriebs-GmbH, da gem. § 81 InsO der Insolvenzverwalter die alleinige Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis erlangt.

### Wegfall der sachlichen Verflechtung durch Beendigung des Nutzungsverhältnisses oder

- Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage an Dritte oder Betriebsunternehmen
- Überlassene Wirtschaftsgüter verlieren die „wesentliche“ Bedeutung

**Keine Betriebsaufgabe**, wenn die BesitzU aus anderen Gründen weiterhin Gewerbebetrieb ist (z.B. wegen einer anderen „echten“ gewerblichen oder anderen „Gewinn-Einkünfte“-Tätigkeit auf Grund gewerblicher Prägung).

**Auch keine Betriebsaufgabe**, wenn die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit nur als **Betriebsunterbrechung** zu beurteilen wäre. Eine Betriebsunterbrechung ist anzunehmen, wenn die betriebliche Tätigkeit vorübergehend ruht und die wBGL zurückbehalten werden, so dass der Betrieb jederzeit wieder aufgenommen werden könnte.

Die Betriebsunterbrechung kann auch darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wBGL verpachtet. Gibt er keine Aufgabeerklärung ab, ist davon auszugehen, dass er beabsichtigt, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter dies ermöglichen, H 16 II „Betriebsunterbrechung – 1. Spiegelstrich“ EStH.

- Maßgebend ist dabei auf die sachlichen Erfordernisse des Betriebs abzustellen (sog. funktionale Betrachtungsweise). Entscheidend sind die Verhältnisse des verpachtenden, nicht des pachtenden Unternehmens, H 16 V „wBGL“ EStH.
- Sofern lediglich ein Betriebsgrundstück, gegebenenfalls in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet wird, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wBGL darstellt. Dies ist bei Groß- und Einzelhandelsunternehmen regelmäßig der Fall, da sie dem Gewerbe das Gepräge geben. Anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe, H 16 V „Betriebsgrundstück als alleinige wBGL“ EStH.

Die Grundsätze des Verpächterwahlrechts gelten auch in Falle einer unechten BAS, H 16 II „Beendigung...“ und H 16 V „Verpächterwahlrecht“ EStH: BFH vom 17.04.2019 (Wegfall der pers. Verflechtung). Die Grundsätze für Betriebsunterbrechung gelten gleichdermaßen, H 16 II „Beendigung...“: BFH 14.03.2006 (Wegfall der sachl. Verflechtung).

## Stimmrechtsverbot/-ausschluss

Sie können vertraglich vereinbart sein (Gesellschaftsvertrag prüfen!!) oder sich aus Gesetz ergeben, z.B.: § 181 BGB, § 47 IV GmbHG.

Dabei unterliegen die mehrheitlich beteiligten Besitzgesellschaftler, die zugleich - allein oder mehrheitlich - Betriebsgesellschaftler sind, wegen bestehender Interessenkollision im Besitzunternehmen insoweit einem Stimmrechtsverbot, als es sich um die Vornahme von Rechtsgeschäften zwischen der Besitzgesellschaft mit der Betriebskapitalgesellschaft handelt. Die Annahme eines solchen Verbots hätte zur Folge, dass in diesen Angelegenheiten allein der oder die "Nur-Besitzgesellschaftler" handelte(n).

**Das Steuerrecht stellt auf die tatsächliche Handhabung** des Stimmrechtsausschlusses ab. **Danach beherrschen die Doppelgesellschaftler regelmäßig das Besitzunternehmen**, wenn ein **Stimmrechtsverbot** dieser Gesellschaftler tatsächlich **nicht praktiziert** wird. (H 15.7 VI „Stimmrechtsausschluss“ EStH)

## Stimmrechtsbindungsverträge und Stimmrechtsvollmachten

Die Instrumente Stimmrechtsbindungsvertrag oder **unwiderrufliche** Stimmrechtsvollmacht können zur Schaffung oder Verhinderung personeller Verflechtung eingesetzt werden. Unter Stimmbindung ist die rechtsgeschäftliche Bindung der Stimmrechtsmacht zu verstehen, wobei die „gebundenen“ Stimmen demjenigen zugerechnet werden, der weisungsbefugt ist.

## Faktische Beherrschung

Auch ohne bzw. ohne ausreichende gesellschaftsrechtliche Beteiligung an dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen kann eine Beherrschungsidentität aufgrund tatsächlicher Beherrschung gegeben sein, z. B. wenn der gesellschaftsrechtlich Beteiligte nach den Umständen des Einzelfalls darauf angewiesen ist, sich dem Willen eines anderen so unterzuordnen, dass er keinen eigenen geschäftlichen Willen entfalten kann.

**IN KLAUSUREN ÄUßERST UNWAHRSCHEINLICH!**

## **Auswirkungen auf andere Steuergebiete**

### Gewerbsteuer (ausgewählte Punkte)

Da Besitz- und Betriebsunternehmen zwei selbstständige Unternehmen i. S. v. § 2 I S. 1 GewStG darstellen, unterliegen beide der Gewerbsteuer.

Für das Besitzunternehmen gilt das auch dann, wenn zwar einerseits die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegen (dann eigentlich als „ruhender Gewerbebetrieb“ keine GewSt-Pflicht, R 2.2 GewStR), diese aber durch eine Betriebsaufspaltung überlagert werden, H 2.2 „Verpachtung eines...“ GewStH.

### Hinzurechnung

Auf Grund der Selbstständigkeit beider Unternehmen sind Verträge zwischen beiden zu beachten.

Hinzurechnung bei Betriebsunternehmen

Gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG erfolgt Hinzurechnung bei Mieten und Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter mit **20 %** und bei unbeweglichen mit **50 %** bzw bei Lizenzen mit **25%**.

### Kürzungen

Das Besitzunternehmen kann sich nicht auf die erweiterte GewSt-Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG berufen, auch wenn es allein eigenen Grundbesitz verwaltet, da nach Auffassung der Rspr. und Fin.Verw. das Besitzunternehmen eine gewerbliche Tätigkeit entfalte, siehe R 9.2 II S. 4 GewStR i. V. m. H 9.2 II „Betriebsaufspaltung“ GewStH

Beachte Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a GewStG).

### Umsatzsteuer

IdR liegt zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen Organschaft vor, so dass Umsätze zwischen beiden Unternehmen nicht steuerbare Innenumsätze darstellen. (A 2.8 VIb UStAE)

## Übungsfälle

Allgemeiner Hinweis: Gewinneinkünfte sind durch BVV zu ermitteln.

### Fall 1 (Systemfall):

X hat im PV ein Bürogrundstück

(Anschaffung am 01.01.01 für AK 1.200.000 €, davon GruBo 300.000 €, Baujahr 1990).

X vermietet seit dem Erwerb an die Z-GmbH (übliche Miete, „normale“ lf. Kosten).

Anfang 03 erwirbt X von Z 100% Anteile an der Z-GmbH für 200.000 €.

Teilwerte in 03: Anteile 200.000 €, GruBo 400.000 €, Gebäude 950.000 €.

Im November wird eine Vorabausschüttung beschlossen. Der Überweisungsbetrag an X beträgt 30.000 € (nach Einbehalt von KapEst, SolZ wird aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt), der ihm Mitte Dezember 03 gutgeschrieben wird.

Den Kauf der Z-GmbH Anteile hat X vollständig fremdfinanziert. DA-Zinsen 10.000 € pro Jahr.

### Einkünfte des X?

### Fall 2 (Systemfall):

X besitzt ein Bürogrundstück, das er am 01.01.01 für AK 1.200.000 € (davon entfallen auf GruBo 300.000 €, Baujahr 1990) angeschafft und seinem PV zugeordnet hat.

X vermietet seitdem an die Z-GmbH für monatlich 8.000 € (übliche Miete, pünktlich bezahlt zum Monatsanfang). X trägt monatliche Betriebskosten i. H. v. 3.000 € (pünktlich bezahlt zum Monatsende)

Anfang 06 erwirbt X von Z die 100% Anteile an der Z-GmbH für 200.000 €. X hat den Kauf der Z-GmbH Anteile fremdfinanziert. DA-Zinsen 10.000 € pro Jahr.

X ist ferner an der Y-GmbH mit 20% (AK=50.000 €, TW in 06= 60.000 €) beteiligt, die eine der wichtigsten Zulieferfirmen für die Z-GmbH ist. Im Nov. 06 beschließt die Y-GmbH eine Vorabausschüttung. Die Y-GmbH überweist nach Einbehalt von KapEst Ende November an X ist 30.000 € (ohne SolZ).

Teilwerte in 06: Anteile 200.000 €, GruBo 400.000 €, Gebäude 990.000 €.

### Einkünfte des X in 06?

**Fall 3 (Systemfall):**

Mama besitzt 3 Immobilien, die sie vermietet.

Immobilie 1 an X

Immobilie 2 an Y

Immobilie 3 an die A+B-GmbH (A und B = Töchter von Mama, beide 30 Jahre alt, Anteile jeweils 50%).

Mama verschenkt Immobilien 1-3 Anfang Mai an ihre Kinder A und B zu je ½. Mietverhältnisse bleiben.

**Einkünfte von Mama, A und B?****Fall 4 (der Examensfall):**

A und B vermieten ihr Bürogrundstück (Baujahr 1980), das sie Anfang des Jahres 01 von V für 1.000.000 € erworben haben (Anteil GruBo davon 400.000 €), an die Firma Müller zu einer ortsüblichen Miete.

Aber seit dem 01.07.01 des Jahres vermieten A und B an ihre GmbH (A hält 75% Anteile, B hält 25%, Nennkapital= AK = 100.000 €, also für A = 75.000 €, für B = 25.000 €). Die GmbH hat dort ihren Sitz und betreibt im Gebäude den Verkauf von HiFi-Geräten.

|  |           |
|--|-----------|
| Miete pro Monat ab dem 01.07.01                      | 8.000 €   |
| (ortsüblich wären 10.000 €)                          |           |
| laufende Kosten pro Monat                            | 2.000 €   |
| Reparaturen im Oktober 01                            | 6.000 €   |
| Der GruBo hat Anfang Juli 01 einen Teilwert i. H. v. | 450.000 € |
| das Gebäude i. H. v.                                 | 600.000 € |
| Die GmbH hat einen Teilwert von                      | 200.000 € |

**Einkünfte aus der Vermietung ab Juli 01?**

Lösungsvorschläge:

### Fall 1 (Systemfall) - Lösungsvorschlag:

X erzielt mit der Vermietung des Bürogebäudes seit Anfang 03 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 1 EStG. Die Vermietung wird in diesem Fall nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen (§15 II EStG), da die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen. Insoweit sind die Einkünfte aus VuV subsidiär, § 21 III EStG.

X ist Alleineigentümer sowie Alleinvermieter des Bürogrundstücks und Alleingesellschafter der GmbH. Er beherrscht damit sowohl das Besitz- als das Betriebsunternehmen derart, dass er in der Lage ist, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben; es liegt somit personelle Verflechtung zwischen X und der GmbH vor.

Es ist ebenfalls eine sachliche Verflechtung gegeben, da das vermietete Grundstück die funktional wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH darstellt. Es handelt sich zumindest um eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Gem. § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gewinn. Die Gewinnermittlung ist gem. § 4 I EStG vorzunehmen.

Da das vermietete Bürogrundstück die sachliche Verflechtung begründet, ist es als notwendiges BV einzulegen, § 4 I S. 8 HS 1 EStG, und dabei zu bewerten nach § 6 I Nr. 5, Nr. 6 EStG. Die Einlage des Grund und Bodens erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den AK/HK (vgl. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2 a) EStG), da vorliegend die Anschaffung innerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage stattgefunden hat.

Einlage GruBo mit AK 300.000 €

Die Einlage des Gebäudes als abnutzbares WG erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den AK/HK abzüglich AfA für den Zeitraum von Anschaffung bis Einlage (vgl. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2 a) i. V. m. S. 2 EStG), da vorliegend die Anschaffung innerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage stattgefunden hat.

Bisher gehörte das Bürogebäude zum Privatvermögen von X, wo er im Rahmen von VuV AfA gem. § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG geltend machen konnte für die Zeit von Anfang 01 bis Ende 02 (= 24 Monate)

$2\% \text{ von } 900.000 \text{ €} = 18.000 \text{ €} \times 2 \text{ Jahre} = 36.000 \text{ €}.$

$900.000 \text{ €} \text{ ./. } 36.000 \text{ €} = 864.000 \text{ €}$  fortgeführte AK

Da der Teilwert im Einlagezeitpunkt höher ist, ist mit den fortgeführten AK einzulegen.

Der Betrag stellt auch die AfA – Bemessungsgrundlage dar, § 7 IV S. 1 HS 2 EStG i. V. m. § 7 I S. 5 EStG.

Ebenso werden die GmbH-Anteile notwendiges BV, da auch sie die Betriebsaufspaltung begründen. Die Einlage der GmbH-Anteile erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten, da es sich um eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG handelt (vgl. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2 b) EStG).

Einlage GmbH-Anteile mit AK 200.000 €

Das Darlehen (DA) wurde zur Finanzierung der Anteile aufgenommen. Da diese nunmehr BV sind, stellt das DA eine Betriebsschuld dar, H 4.2 XV „Betriebsschuld“ EStH. Es ist gem. § 6 V Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG mit dem Teilwert = Nennwert einzulegen i. H. v. xxxxxx.

Eine Abzinsung unterbleibt, da verzinsliche Verbindlichkeit; § 6 I Nr. 3 S. 2 EStG.

Als Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben sind zu erfassen:

Mieteinnahmen nach § 15 I S. 1 Nr. 1 EStG

Miete x 12 Monate = BE xxxxx €

laufende Aufwendungen = BA , § 4 IV EStG ./ . yyyyy €

AfA für 03 somit

864.000 € x 3% (da jetzt Betriebsgrundstück und Voraussetzungen  
des § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 1 EStG vorliegen) ./ . 25.920 €

Die Vorabausschüttung stellt ebenfalls BE des Besitzunternehmens dar, da die Anteile zum BV gehören. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind subsidiär. Dabei ist das TEV zu beachten. (§ 20 I Nr. 1 i. V. m. § 20 VIII i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 d) i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG).

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Gutschrift auf dem Konto ist unmaßgeblich, da mangels Überschusseinnahme nicht das Zuflussprinzip (§ 11 EStG), sondern periodengerechte Abgrenzung gem. § 252 I Nr. 5 HGB gilt. Der Anspruch auf Auszahlung (Forderung) ist im Zeitpunkt der Entstehung gewinnerhöhend zu erfassen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses!

Die insoweit von der GmbH einbehaltene KapEst (§ 43 I S. 1 Nr. 1, IV i. V. m. § 43a I S. 1 Nr. 1; § 43 I S. 3 i. V. m. § 43a II S. 1 EStG, § 44 I S. 1 EStG) mindert die Einnahmen nicht (§ 12 Nr. 3 EStG), ist aber später auf die festzusetzende Est gem. § 36 II Nr. 2 EStG anzurechnen. Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, § 43 V S. 2 EStG.

Hier sind also als BE 40.000 € zu erfassen. + 40.000 €

Gem. § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG sind davon 40% steuerfrei und daher außerbilanziell abzuziehen. ./ . 16.000 €

Die Darlehenszinsen stellen BA dar ./ . 10.000 €

Sie stehen mit den GmbH-Anteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang. Der Aufwand ist zu 40% nicht berücksichtigungsfähig, § 3c II S. 1 EStG.

Außerbilanzielle Korrektur + 4.000 €

**Gewinn aus Besitzunternehmen zzzzzzz €**

**Fall 2 (Systemfall) - Lösungshinweise:**

X erzielt mit der Vermietung des Bürogebäudes seit Anfang 06 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 1 EStG. Die Vermietung wird in diesem Fall nicht mehr als Vermögensverwaltung, sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen (§15 II EStG), da die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen. Insoweit sind die Einkünfte aus VuV subsidiär, § 21 III EStG.

Als Alleineigentümer bzw. Alleinvermieter des Bürogrundstücks und als Alleingesellschafter der GmbH beherrscht X sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen derart, dass er in der Lage ist, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben; es liegt somit personelle Verflechtung zwischen X und der GmbH vor. Es ist ebenfalls eine sachliche Verflechtung gegeben, da das vermietete Grundstück die (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH darstellt. Es handelt sich zumindest um eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Gem. § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gewinn. Die Gewinnermittlung ist gem. § 4 I EStG vorzunehmen.

Da das vermietete Bürogrundstück die sachliche Verflechtung begründet, ist es als notwendiges BV einzulegen und dabei zu bewerten nach § 6 I Nr. 5, Nr. 6 EStG. Die Einlage des Grund und Bodens erfolgt mit dem Teilwert (vgl. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG). Eine Begrenzung auf max. die AK findet nicht statt, da vorliegend die Anschaffung außerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage stattgefunden hat.

Einlage GruBo mit TW 400.000 €

Die Einlage des Gebäudes als abnutzbares WG erfolgt ebenfalls mit dem Teilwert, (vgl. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 1 i. V. m. S. 2 EStG), da vorliegend die Anschaffung außerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage stattgefunden hat (siehe oben). 990.000 €

Ebenso werden die Z-GmbH-Anteile notwendiges BV, da auch sie die Betriebsaufspaltung begründen. Die Einlage der Z-GmbH-Anteile erfolgt mit dem Teilwert, max. mit den Anschaffungskosten, da es sich um eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG handelt. (vgl. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2 b) EStG)

Gleiches gilt für die Anteile an der Y-GmbH. Da diese für die Z-GmbH eine wichtige Zulieferfirma darstellt, H 15.7 IV „notwendiges BV“ EStH. Die Einlage erfolgt ebenfalls mit den AK (siehe oben).

Einlage Z-GmbH-Anteile mit AK 200.000 €

Einlage Y-GmbH-Anteile mit AK 50.000 €

Als passives BV ist das Darlehen zu erfassen, das zur Finanzierung der AK der Z-GmbH Anteile dient (H 4.2 XV „Betriebsschuld“ EStH). Die Einlage erfolgt mit dem Nennwert (§ 6 I Nr. 5 S. 1 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da verzinsliche Verbindlichkeit; § 6 I Nr. 3 S. 2 EStG.

Als Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben sind zu erfassen:

Mieteinnahmen nach § 15 I Nr. 1 EStG

Miete x 12 Monate = BE, hier 12 x 8.000 € 96.000 €

laufende Aufwendungen = BA, § 4 IV EStG, 12 x 3.000 ./. 36.000 €

Für Bestimmung der AfA-BMG ist gem. § 7 I S. 5 EStG i. V. m. § 7 IV S. 1 HS 2 EStG der Einlagewert um die bei VuV bisher gehörte geltend gemachte AfA gem. § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a EStG zu mindern höchstens auf die fortgeführten AK i. H. v. 810.000 € (900' ./. 5 x 2% AfA)

Der Einlagewert gekürzt um die bei VuV geltend gemacht AfA beträgt 990.000 ./. 90.000 = 900.000 €

AfA für 06 somit 900.000 € x 3% (da jetzt Betriebsgrundstück und Voraussetzungen des § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 1 EStG vorliegen) ./. 27.000 €

Die Vorabausschüttung der Y-GmbH stellt ebenfalls BE des Besitzunternehmens dar, da die Anteile zum BV gehören. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind subsidiär. Dabei ist das TEV zu beachten. (§ 20 I Nr. 1 i. V. m. § 20 VIII i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 d) i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG).

Die insoweit von der GmbH einbehaltene KapEst (§ 43 I Nr. 1, IV i. V. m. § 43a I S. 1 Nr. 1; § 43 I S. 3 i. V. m. § 43a II S. 1 EStG, § 44 I S. 1 EStG) mindert die Einnahmen nicht (§ 12 Nr. 3 EStG), ist aber auf die festzusetzende ESt gem. § 36 II Nr. 2 EStG anzurechnen. Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, § 43 V S. 2 EStG.

Hier sind also als BE 40.000 € zu erfassen. + 40.000 €

Außerbilanzieller Abzug auf Grund des TEV. ./. 16.000 €

*Hinweis:*

*Der Zeitpunkt der tatsächlichen Gutschrift auf dem Konto ist unmaßgeblich, da mangels Überschusseinnahme nicht das Zuflussprinzip (§ 11 EStG), sondern periodengerechte Abgrenzung gem. § 252 I Nr. 5 HGB gilt. Der Anspruch auf Auszahlung (Forderung) ist im Zeitpunkt der Entstehung gewinnerhöhend zu erfassen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses!*

Die DA-Zinsen stellen BA dar, ./. 10.000 €

sie sind aber gem. § 3c II S.1 EStG zu 40% nicht berücksichtigungsfähig, + 4.000 €

da sind in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen aus der GmbH-Beteiligung stehen.

**Gewinn aus Besitzunternehmen 51.000 €**

## **Fall 3 (Systemfall) - Lösungshinweise:**

### Vermietung bis Ende April 01 durch Mama

Mit der Vermietung der drei Immobilien bis Ende April 01 erzielt Mama Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 I S. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 21 I S. 1 Nr. 1 EStG.

Eine gewerbliche Tätigkeit wird auch nicht dadurch erreicht, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung anzuwenden wären (im Zeitraum bis Ende April 01!).

Die Immobilie 3 wird zwar an die GmbH zur Nutzung überlassen und stellt für sie eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage dar, so dass dann eine sachliche Verflechtung zu bejahen ist.

Aber Mama ist nicht an der GmbH beteiligt, so dass eine personelle Verflechtung nicht gegeben ist.

Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG), § 2 II S. 1 Nr. 2 EStG.

### Vermietung ab Mai 01 durch A+ B

Mit der Vermietung der Immobilie 3 an ihre GmbH erzielen A und B ab Mai 01 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG.

Die Vermietung ist mehr als bloße Vermögensverwaltung, nämlich Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 II EStG, da die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen (H 15.7 IV „Allgemeines“ EStH).

Insoweit sind die Einkünfte aus VuV subsidiär, § 21 III EStG.

Die erforderliche sachliche Verflechtung ist vorliegend zu bejahen, da die der GmbH zur Nutzung überlassene Immobilie ihr alleiniger Geschäftssitz (wird unterstellt) und somit (zumindest) eine ihrer (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt (H 15.7 „wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH).

Auch die personelle Verflechtung liegt vor. A und B als Personengruppe sind als Bruchteilsgemeinschaft sowohl alleinige Eigentümer (besser: Vermieter) der Immobilien als auch alleinige Gesellschafter der GmbH und damit sowohl in der Besitzunternehmung wie auch in der Betriebs-GmbH beherrschend in dem Sinne, dass sie in der Lage sind, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

A und B haben zu je ½ Miteigentum erworben. Da A und B gemeinsam Vermieter sind, müsste in der Bruchteilsgemeinschaft eine taugliche Besitzunternehmung zu sehen sein. Da eine Bruchteilsgemeinschaft keine Personengesellschaft ist, ist zu unterstellen, dass zumindest konkludent eine GbR gegründet wurde. Sie sind somit Gesellschafter einer Personengesellschaft, sind zur Geschäftsführung befugt, haben also Mitunternehmerinitiative, sind beteiligt am Gewinn und Verlust inkl. stiller Reserven, tragen also Mitunternehmerisiko. Sind also als Mitunternehmer anzusehen, § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG, H 15.7 IV „MU-BAS“ und H 15.7 IV „umfassend gewerbliche...“ sowie H 15.8 I „Allgem.“, „MU-Risiko“ und „MU-Initiative“ EStH.

Die Einkünfte sind gem. § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG der Gewinn, der grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist. Anhaltspunkte dafür, dass A und B die vereinfachte Gewinnermittlung i. S. v. § 4 III EStG gewählt haben, ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht.

Da die Bruchteilsgemeinschaft das Eigentum an Immobilie 3 nicht auf die GbR übertragen hat, bleiben A bzw. B (Mit-) Eigentümer zu je  $\frac{1}{2}$ . Insoweit werden die Miteigentumsanteile und die GmbH-Anteile jeweils notwendiges Sonderbetriebsvermögen (I) der Besitz-GbR (R 4.2 II EStR) von A bzw. B.

Die Miteigentumsanteile an den beiden übrigen Grundstücken bleiben Privatvermögen, da sie nicht der GmbH dienen. § 15 III Nr. 1 EStG ist nicht anwendbar, da die Vermietung der Immobilien 1 + 2 und der Immobilie 3 nicht aus dem Gesamthandsvermögen der GbR heraus stattfindet, vgl. auch H 15.8 V EStH "Erbengemeinschaft".

**Fall 4 (der Examensfall) - Lösungshinweise:**

Mit der Vermietung des Bürogrundstücks an ihre GmbH erzielen A und B ab Juli 01 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG, da ab Juli die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen und somit die Vermietung über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, § 21 III EStG.

Die erforderliche sachliche Verflechtung ist vorliegend zu bejahen, da das der GmbH zur Nutzung überlassene Ladenlokal ihr alleiniger Geschäftssitz und somit (zumindest) eine ihrer (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt (H 15.7 „wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH).

Auch die personelle Verflechtung liegt vor. A und B als Personengruppe sind alleinige Eigentümer des Bürogrundstücks als auch alleinige Gesellschafter der GmbH und damit sowohl in der Besitzunternehmung wie auch in der Betriebs-GmbH in der Lage, die Entscheidungen zu bestimmen also einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

A und B haben zu je  $\frac{1}{2}$  Miteigentum erworben. Es ist davon auszugehen, dass A und B (zumindest konkludent) eine GbR gegründet haben. Sie betreiben damit einen Gewerbebetrieb und sind als Mitunternehmer anzusehen, § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG.

Die Einkünfte sind gem. § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG der Gewinn, der grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist. Anhaltspunkte dafür, dass A und B die vereinfachte Gewinnermittlung i. S. v. § 4 III EStG gewählt haben, ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht. Es erfolgt eine zweistufige Gewinnermittlung mittels einheitlicher und gesonderter Feststellung (§§ 179 II, 180 I Nr. 2 a) AO).

Da die Bruchteilsgemeinschaft das Teileigentum am Bürogrundstück nicht auf die GbR übertragen hat, bleiben A bzw. B (Mit-) Eigentümer zu je  $\frac{1}{2}$ . Insoweit werden die Miteigentumsanteile und die GmbH-Anteile jeweils notwendiges Sonderbetriebsvermögen (I) der Besitz-GbR (R 4.2 II EStR) von A bzw. B.

Das Gebäude sowie der anteilige GruBo sind gem. § 4 I S. 8 i. V. m. § 6 I Nr. 6, Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert einzulegen. Da A und B innerhalb der letzten drei Jahre vor Einlage erworben haben höchstens mit den AK, § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 2 a) EStG.

Einlagewert GruBo für A bzw. B ( $\frac{1}{2} \times 400.000 \text{ €}$ ) 200.000 €

Das Gebäude ist mit dem TW, höchstens mit den fortgeführten AK einzulegen, § 4 I S. 8 i. V. m. § 6 I Nr. 6, Nr. 5 S. 1 HS 1, HS 2 a) i. V. m. S. 2 EStG.

Hier mit den fortgeführten AK. ( $600.000 \text{ €} \cdot \text{AfA für Jan. – Juni} = 600.000 \text{ €} \times 2\% \times 6/12 = 594.000 \text{ €}$ )  
davon für A bzw. B je  $\frac{1}{2}$  297.000 €

Da es sich bei den GmbH-Anteilen um Beteiligungen i. S. v. § 17 EStG handelt, sind diese zwingend mit den niedrigeren AK einzulegen gem. § 6 I Nr. 6, Nr. 5 S. 1 HS 2 b) EStG,

somit für A mit 75.000 € und für B mit 25.000 €.

Der Umstand, dass A und B verbilligt vermieten, stellt die Gewinnerzielungsabsicht nicht in Frage, da diese (insbesondere bei insgesamt unentgeltlicher Nutzungsüberlassung) im Streben nach höheren GmbH-Beteiligungserträgen zu erblicken ist.

|                                     |          |          |
|-------------------------------------|----------|----------|
| Miete = SBE = 6 x 8.000 €           | 48.000 € |          |
| für A bzw. B jeweils ½ =            |          | 24.000 € |
| laufende Kosten = SBA = 6 x 2.000 € | 12.000 € |          |
| für A bzw. B jeweils ½ =            |          | 6.000 €  |
| Reparatur = SBA =                   | 6.000 €  |          |
| für A bzw. B jeweils ½ =            |          | 3.000 €  |

Bei der Gebäude-AfA ist § 7 IV S 1 HS 2 i. V. m. I S. 5 EStG zu beachten. AfA-BMG ist der Einlagewert vermindert um die vor Einlage geltend gemachte AfA, mindestens aber die fortgeführten Anschaffungskosten, die hier die AfA-BMG bilden.

AfA gem. § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG (Nicht Nr. 1, Baujahr 1980 !!):

|  |         |         |
|--|---------|---------|
| 594.000 € x 2% x 6/12                          | 5.940 € |         |
| bei A bzw. B damit AfA (297.000 € x 2% x 6/12) |         | 2.970 € |

Die Abzugsfähigkeit der Kosten ist für A und B aber unterschiedlich zu beurteilen:

**Für A:**

Da das Grundstück an die GmbH verbilligt vermietet wird und A mit mehr als 25% an der GmbH beteiligt sind, unterliegen diese Kosten ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs dem Teilabzugsverbot des § 3c II S. 1, S. 6 EStG.

Bei A damit abziehbar:

|                 |            |                |
|-----------------|------------|----------------|
| Laufende Kosten | ./.        | 6.000 €        |
| Reparatur       | ./.        | 3.000 €        |
| <u>AfA</u>      | <u>./.</u> | <u>2.970 €</u> |
| Gesamt          | ./.        | 11.970 €       |

Also als SBA innerbilanziell zu erfassen: ./.

|  |          |
|--|----------|
|  | 11.970 € |
|--|----------|

Soweit das Bürogrundstück unentgeltlich überlassen wird (20%) sind die Aufwendungen zu 40% nicht abziehbar, § 3c II S. 1, S. 6 EStG und außerbilanziell hinzuzurechnen

|  |         |
|--|---------|
| 11.970 € x 20% = 2.394 € x 40% = (aufgerundet) | + 958 € |
|--|---------|

Zur Erläuterung:

von den 11.970 € sind voll abziehbar 80%,

soweit entgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

./ 9.576 €

die restlichen 20%, soweit unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird,  
sind nur zur 60% abziehbar

(§ 3c II S. 1, S. 6 EStG) = 2.394 € x 60% (abgerundet)

./ 1.436 €

**Für A ergibt sich ein (sonderbetrieblicher) Gewinn aus dem Besitzunternehmen i. H. v. 12.988 €**

**Für B:**

B ist nur mit genau 25%, aber nicht mit mehr als 25% an der GmbH beteiligt. Soweit unterhalb der ortsüblichen Miete zu Nutzung überlassen wird, unterstellt die Finanzverwaltung einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit der Beteiligung. Die Rechtsprechung lehnt einen solchen Zusammenhang aber in Bezug auf substanzbezogene Aufwendungen wie Erhaltungsaufwand und AfA ab.

Bei B unterliegen nur die laufenden Kosten wegen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den GmbH-Anteilen dem Teilabzugsverbot des § 3c II S. 1 EStG. Die übrigen Kosten sind voll abzugsfähig, da der wirtschaftliche Zusammenhang mit der GmbH-Beteiligung verneint wird, siehe H 3c EStH sowie Erlass § 3c/1, Rz. 7 und insbesondere Rz. 8.

Bei A damit abziehbar:

Laufende Kosten ./ 6.000 €

Reparatur ./ 3.000 €

AfA ./ 2.970 €

Gesamt ./ 11.970 €

Also als SBA innerbilanziell zu erfassen: ./ 11.970 €

Gem. § 3c II S. 1 EStG nicht abziehbarer Teil der laufenden Kosten,

soweit diese auf die unentgeltliche Nutzung entfallen (außerbilanzielle Korrektur):

(6.000 € x 20% =) 1.200 € x 40%

+ 480 €

*Zur Erläuterung:*

*von den 11.970 € sind voll abziehbar 80%,*

*soweit entgeltlich zur Nutzung überlassen wird.*

*./.* 9.576 €

*Laufende Kosten - soweit unentgeltliche Nutzungsüberlassung,*

*also i. H. v. 1.200 € sind wg. § 3c II S. 1 EStG*

*nur zu 60% abziehbar (1.200 € x 60%)*

*./.* 720 €

*Reparaturaufwendungen und AfA – soweit unentgeltlich Nutzungsüberlassung –*

*also i. H. v. (3.000 € + 2.970 € x 20% =) 1.194 € stellen substanzerhaltende*

*Aufwendungen dar, für die das Teilabzugsverbot nicht gilt.*

*also abziehbar*

*./.* 1.194 €

**Für B ergibt sich ein (sonderbetrieblicher) Gewinn aus dem Besitzunternehmen i. H. v. 12.510 €**