



RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

DIE BETRIEBSAUFSPALTUNG ALS FALL RICHTERLICHER RECHTSFORTBILDUNG – DOGMATISCHE GRUNDLAGEN UND GRENZEN

Martin Blümer – Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Prof. Dr. Roman Seer

Agenda

1. Grundlagen der Betriebsaufspaltung
2. Historische Entwicklung
3. Methodische Herleitung der Betriebsaufspaltung
4. Grenzen der Rechtsfortbildung
5. Gewohnheitsrecht / Anpassungsmöglichkeit durch die Rechtsprechung

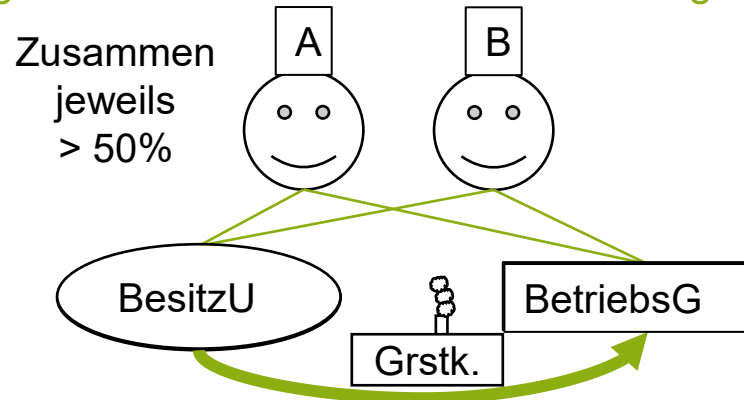
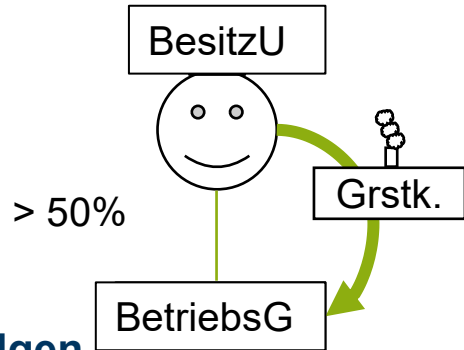
Grundlagen der Betriebsaufspaltung

Sachliche Verflechtung:

- Überlassung funktional wesentlicher Betriebsgrundlage

Personelle Verflechtung:

- Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille der hinter den Unternehmen stehenden Personen → Willensdurchsetzung in Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft



Rechtsfolgen

- Besitzunternehmen: § 15 EStG
- Steuerverstrickung der überlassenen Wirtschaftsgüter
- Steuerverstrickung der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft

Historische Entwicklung

Rede v. Fritz Reinhardt 1936

Beurteilung von Tatbeständen nach national-sozialistischer Weltanschauung

Übernahme Rspr. in Nachkriegszeit

- OFH v. 30.3.1949 – III 6/49
- BFH v. 22.1.1954 – III 232/ 52 U

BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62

Echte/unechte BASP als zulässige Rechtsfortbildung

BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71

- Bestätigung echte/unechte BASP
- Zwei selbst. Unternehmen
- Personelle Verflechtung: „*einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille*“
- Sachliche Verflechtung: wesentliche Betriebsgrundlage

RFH v. 3.12.1924 – VI eA 188/24

- Erstmaliges Aufgreifen
- Grundsatz der Dispositions-freiheit

Umschwung Rspr. RFH

- v. 27.4.1938 – VI 136/38: einheitl. Gew./wirtsch. Verfl.
- v. 4.12.1940 – VI 660/38: Missbrauch
- v. 1.7.1942 – VI 96/42: Teilnahme wirtsch. Verkehr

BFH v. 3.11.1959 – I 217/58 U

- Unechte BASP
- „*wirtschaftlich betrachtet einheitliches Unternehmen*“

Historische Entwicklung

„Die Sätze 1 und 3 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind

die deswegen erzielt, überlassene Betrieb Gesellschaft

„Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.“

Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.“

- BASP = Beteiligung am allg. wirtsch. Verkehr

§ 4 Nr. 1 ErbStG

2016: § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG

die Vermögensverwaltung,

Beteiligung am allgemeinen geschäftlichen Verkehr im Sinne des § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG ist die Vermietung, Vernachtung

Verwaltungsvermögen gehören Dritten zur Verfügung überlassene Grundstücke [...].

die Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht zu unternehmen, wenn

der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte.“

Rechtsgrundlagen

keine Rechtsgrundlage

§ 50i Abs. 1 S. 4 EStG

Gewohnheitsrecht

gewohnheitsrechtlich anerkannt

gewerblicher Beteiligungsbesitz

Betriebsaufspaltung als Mitunternehmerschaft

originärer Gewerbebetrieb

praeter legem konstruierten Rechtsfigur

Betriebsaufspaltung als Fall des § 42 AO

bewegliches System

fiktive gewerbliche Einkünfte

Rechtsinstitut

zulässigen Auslegung der Merkmale eines Gewerbebetriebs

derivative gewerbliche Einkünfte

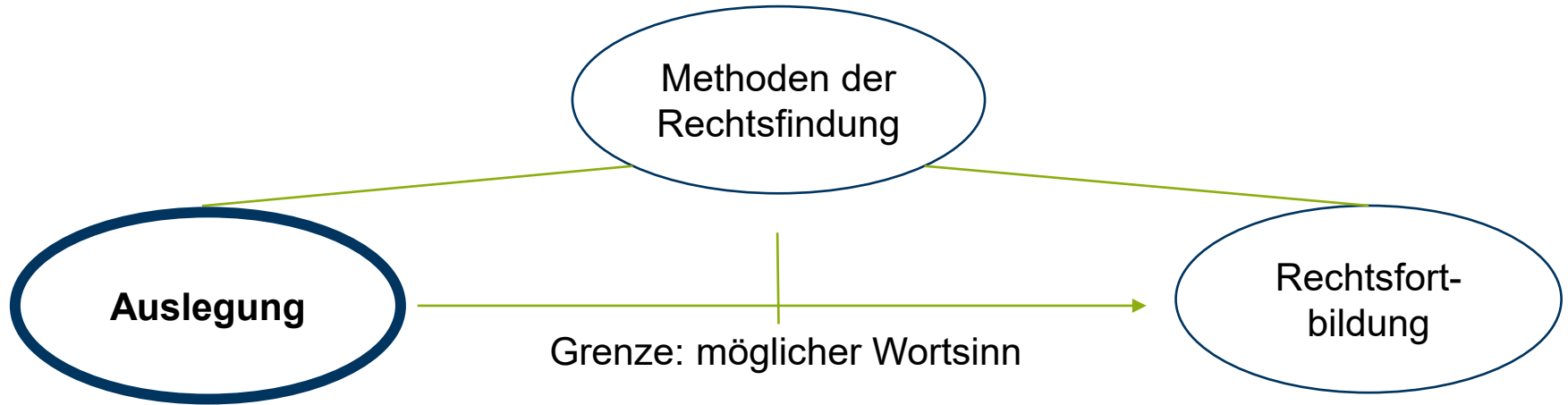
wirtschaftlichen Betrachtungsweise

in wertender Betrachtung verstandenen Begriff des Gewerbebetriebes

§ 134 UmwG

Rechtsfortbildung

Methodenlehre



Der klassische Auslegungskanon

- Grammatikalische Auslegung
- Historische Auslegung
- Systematische Auslegung
- teleologische Auslegung

Originärer Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG

Selbständige Tätigkeit

Kein § 13 EStG

Nachhaltige Tätigkeit

Kein § 18 EStG

**Gewinnerzielungs-
absicht**

**Keine
Vermögensverwaltung
(ungeschrieben)**

**Beteiligung am
allgemeinen
wirtschaftlichen Verkehr**

Originärer Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG – Beteiligung am allg. wirtsch. Verkehr

- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr: Auftritt am Markt ggü. nicht abgeschlossenem Kreis
- Teilnahme am allg. wirtsch. Verkehr über Betriebsgesellschaft, BFH v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBI II 1981, 39; BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBI II 1999, 281
 - Mit Grundsätzen des Gepräge-Beschlusses nicht vereinbar, BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBI. II 1984, 751
- Weites Verständnis durch BFH: ein Vertragspartner ausreichend
 - Leistungsaustausch ausreichend
- Merkmal dient nicht der Abgrenzung der Einkunftsarten
 - Insb. für Zurechnung der Einkünfte der relevant

Originärer Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG – Keine Vermögensverwaltung

- Herleitung: Dualismus der Einkunftsarten
- Keine Vermögensverwaltung: Wenn Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt, BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93
- BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71: Vermietung = bloße Vermögensverwaltung, aber besondere Umstände der sachlichen und personellen Gegebenheiten führen zur Überschreitung
- Vergleich zum gewerblichen Grundstückshandel
 - Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb von fünf Jahren
 - Unterschied: Anzahl der Objekte und Zeitraum knüpfen unmittelbar an Umschichtung von Vermögenswerten an
 - Typisierende Betrachtung in Form der pers. und sachl. Verfl. ≠ sachgerechte Anknüpfung

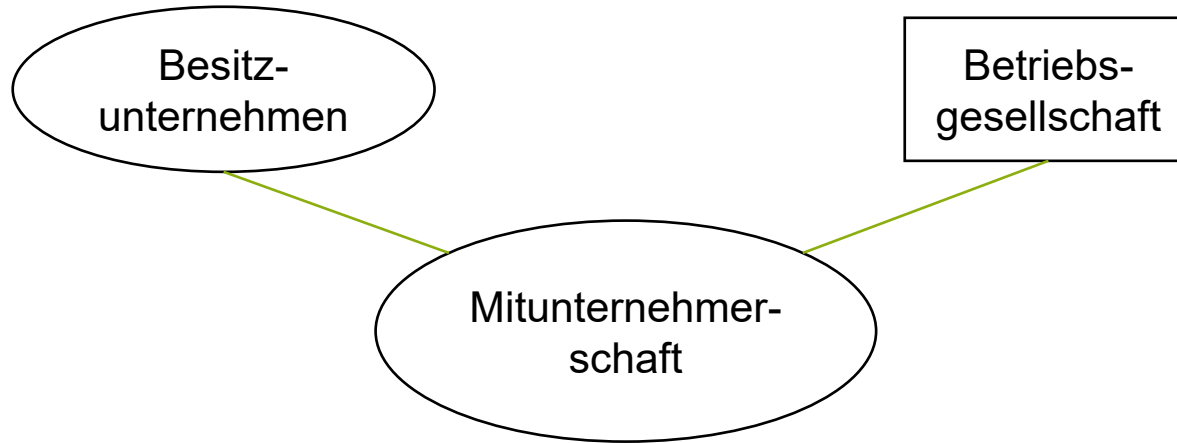
Originärer Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG – Wirtschaftliche Betrachtungsweise

- Teilweise als Begründung herangezogen, etwa : BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62
- Ursprung: § 4 RAO 1919, § 9 RAO 1931, § 1 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG
- Aussagegehalt
 - Relativität der Rechtsbegriffe
 - Primat der teleologischen Auslegung (wirtschaftlicher Sinn steuerlicher Normen immanent)
- Keine Übernahme in die AO 1977, da als Selbstverständlichkeit aufgefasst
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise kann eine Überschreitung des Wortlauts nicht rechtfertigen

Originärer Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG – Typusbegriff

- Anderes Ergebnis, wenn Gewerbebetrieb = Typusbegriff
- Typusbegriff: unbestimmter, durch Offenheit gekennzeichnetes Gesetzesbegriff
 - Nicht jedes den Typus repräsentierende Merkmal muss erfüllt sein
 - Abgrenzung Klassenbegriff: feste Tatbestandsmerkmale, die alle erfüllt sein müssen
- Zulässigkeit problematisch im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz
- Aufzählung von Tatbestandsmerkmalen in § 15 Abs. 2 EStG spricht gegen Typusbegriff
 - Anders etwa bei „freier Beruf“ gem. § 18 Abs. 1 EStG oder „Arbeitnehmer“ gem. § 19 EStG
- Hilfsüberlegung: Selbst als Typusbegriff Vermietung ≠ Bild des typischen Gewerbebetriebs

Betriebsaufspaltung als Mitunternehmerschaft



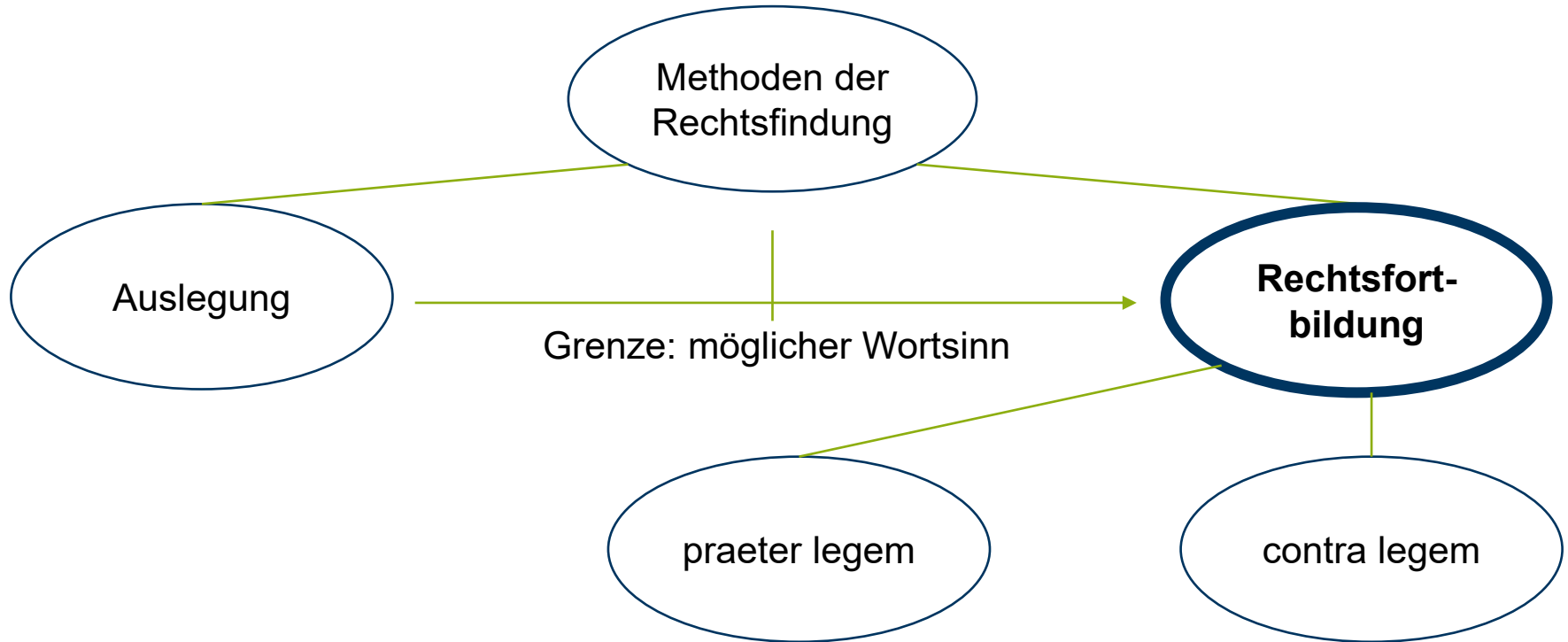
§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG: „Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und **einer anderen Gesellschaft**, bei der der Gesellschafter **als Unternehmer (Mitunternehmer)** des Betriebs anzusehen ist, [...].“

- Gesellschaft
- Mitunternehmerinitiative
- Mitunternehmerrisiko

Betriebsaufspaltung als Mitunternehmerschaft

- Gesellschaft → Grundform GbR gem. § 705 BGB
 - Gesellschaftsvertrag zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen: konkludent
 - Gemeinsamer Zweck: gemeinsames Betreiben eines Unternehmens?
 - aber: Besitzunternehmen Zweck = Vermietung und Betriebsgesellschaft Zweck = Betrieb eines Unternehmens
 - Förderpflicht (früher Einlageleistung): Überlassung Wirtschaftsgüter ausreichend
- Mitunternehmerinitiative: Möglichkeit zur Ausübung, von Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten → aufgrund Beherrschung gegeben
- Mitunternehmerrisiko:
 - Gewinnbeteiligung: nur fixe Vergütung ≠ Gewinnbeteiligung
 - Verlustbeteiligung: nur Risiko des Verlusts der wesentlichen Betriebsgrundlagen
 - Beteiligung an stillen Reserven: nur in wesentlichen Betriebsgrundlagen
 - → im Sonderbetriebsvermögen alleine nicht ausreichend





Methodenlehre



Steuerverschärfende Rechtsfortbildung – „Analogieverbot“

- Betriebsaufspaltung jedenfalls auch negative Folgen → als Rechtsfortbildung unzulässig
 - Rechtsprechung uneinheitlich
 - Verbot der Steuerverschärfung / Schaffung von Steuertatbeständen durch Rechtsfortbildung
 - Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO) und damit Vorbehalt des Gesetzes
 - Rechtssicherheit und des Demokratieprinzip
 - Prinzipienlosigkeit des Steuerrechts
 - Keine Gründe für Verbot steuerverschärfender Rechtsfortbildung im Steuerrecht
 - kein Art. 103 Abs. 2 GG im Steuerrecht
 - Lückenfüllung entspricht Demokratieprinzip
 - Rechtssicherheit kein Argument, da auch bei unbestimmten Rechtsbegriffen
 - Lückenfüllung schafft Tatbestand
- kein „Analogieverbot“ im Steuerrecht**

Betriebsaufspaltung als Rechtsfortbildung praeter legem

- Ausgangspunkt Rede *Fritz Reinhardt*
 - Progressionsfälle zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 
 - Verringerung der Gewerbesteuer durch Abzug der Pachtzahlungen 
 - Objektsteuercharakter
 - Gewerbesteuer keine Sonderlast mehr
- Wertungswiderspruch zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG 
- Neutralität des Aufspaltungsvorgangs 
 - Zurückbleibende Wirtschaftsgüter
- Steuerverstrickung der überlassenen Wirtschaftsgüter
 - Zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Lückenfeststellung

Fälle der
Betriebsaufspaltung
→ **Planwidrigkeit**
aufgrund Aufnahme
in gesetzgeberischen
Willen



Folgefrage: Lückenausfüllung
durch teleologische Extension
des § 15 EStG oder
teleologische Reduktion des §
23 EStG?

Fehlende Steuerverstrickung der
Wirtschaftsgüter als Lücke in der
Steuerrechtsordnung
→ **grds. nicht planwidrig**

Lückenausfüllung

Fälle der
Betriebsaufspaltung
→ **Planwidrigkeit**
aufgrund Aufnahme
in gesetzgeberischen
Willen



teleologische Extension
des § 15 EStG

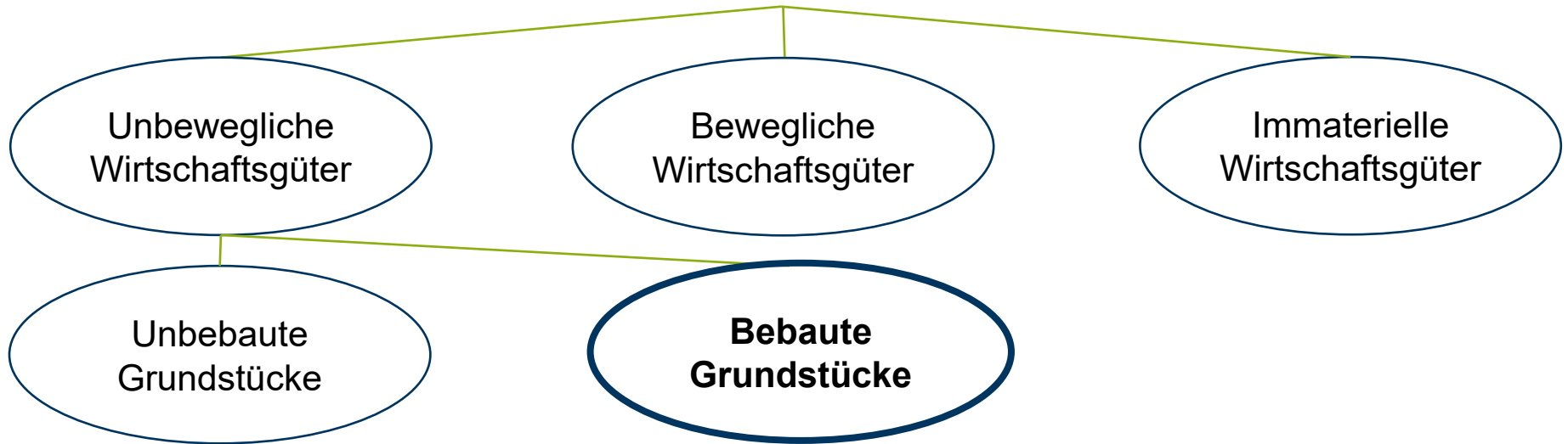
Fehlende Steuerverstrickung der
Wirtschaftsgüter als Lücke in der
Steuerrechtsordnung
→ **grds. nicht planwidrig**

Zwischenergebnis

- Die Betriebsaufspaltung ist als Rechtsfortbildung heute dem Grunde nach zulässig
 - Echte sowie unechte Betriebsaufspaltung
- Grenzen der Rechtsfortbildung?
 - Demokratieprinzip
 - Rechtsstaatsprinzip } Verwirklichung des angedeuteten gesetzgeberischen Willens
- Rechtsfortbildung nur so weit, wie zur Erreichung der Ausfüllung der Lücke notwendig
- Gebot der Folgerichtigkeit
- Gebot der Widerspruchsfreiheit

Sachliche Verflechtung

- Überlassung mindestens einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage
 - „Für Funktionieren des Betriebsunternehmens unentbehrlich oder notwendig“



Sachliche Verflechtung

- bis 1985 im Wesentlichen einheitliche Rechtsprechung
 - besonderes wirtschaftliches Gewicht erforderlich
 - es muss einen deutlichen Unterschied machen, ob das Grundstück im Eigentum des Unternehmens steht oder nicht
- Dann: Versuch der Verschärfung durch VIII. Senat
 - Erfordernis besonderer Gestaltung des Grundstücks, BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 229
 - Ablehnung durch übrige BFH-Senate
 - Wiederbeschaffbarkeit eines gleichwertigen Grundstücks am Markt als weitere Voraussetzung, BFH v. 29.10.1991 – VIII R 77/87, BStBl. II 1992, 334
 - Ebenfalls keine Zustimmung durch die übrigen BFH-Senate

Sachliche Verflechtung

- Erhebliche Ausdehnung durch „Dachdeckerurteil“, BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1992, 334
 - Auffangklausel: Sachliche Verflechtung (+), wenn das Betriebsunternehmen aus innerbetrieblichen Gründen ohne ein solches Grundstück den Betrieb nicht fortführen kann
 - Urteil betrifft gemischt genutztes Gebäude
 - Ausdehnung auf reine Büro- und Verwaltungsgebäude, BFH v. 2.4.1997 – X 21/93, BStBl. II 1997, 565 und BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757
- **grds. jedes „Allerweltsgebäude“ = wesentliche Betriebsgrundlage**
- **Rückbesinnung auf strenge Anforderungen?**

Personelle Verflechtung

- Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille, BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71
 - Beteiligungsidentität: gleiche Personen in gleichem Verhältnis beteiligt
 - Beherrschungsidentität: „die Person/Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen“ (Personengruppentheorie)

	Besitzunternehmen	Betriebsgesellschaft
A	15	45
B	40	20
C	45	-
D	-	35

- I. Senat Beherrschungsidentität von mind. 75 % gefordert, BFH v. 18.10.1972 – I R 184/70
- Anschluss an IV. Senat mit Beteiligungshöhe von mehr als 50 %, BFH v. 28.11.1979 – I R 141/75

Personelle Verflechtung – Einstimmigkeitsabrede

- Einstimmigkeitsabrede verhindert Beherrschung, BFH v. 9.11.1983 – I R 174/79
 - Muss aber auch die Geschäfte des täglichen Lebens umfassen, BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93; BFH v. 21.1.1999 – IV R 96/96
- Beispielsfall: BFH v. 28.5.2020 – IV R 4/17, BStBl. II 2021, 768

	Besitz-GbR	Betriebs-GmbH
A	33 %	33,33 %
B	33 %	33,33 %
C	33 %	33,33 %
D	1 %	-

Besitz-GbR

- Gesellschafterbeschlüsse einstimmig
- Geschäftsführer: A, B und C

Betriebs-GmbH

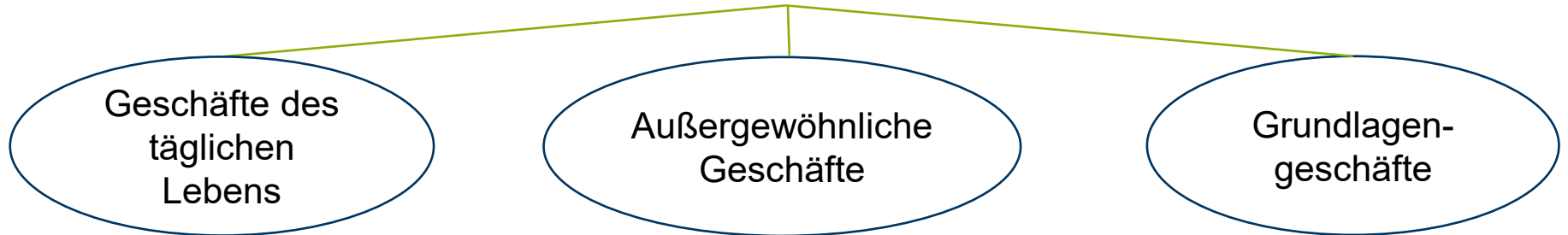
- Geschäftsführer: A, B und C

→ BFH: personelle Verflechtung (+), wenn personenidentischen Geschäftsführer **laufenden Geschäfte der GbR bestimmen und Nutzungsüberlassungsvertrag nicht gegen den Willen der Personengruppe geändert oder beendet** werden kann.

→ Was ist relevant? Geschäftsführungsbefugnis oder Stimmrechtsmehrheit?

Personelle Verflechtung – Einstimmigkeitsabrede

- Zweistufige Prüfung, BFH v. 14.4.2021 – X R 5/19, BStBl. II 2021, 851
 1. Stimmrechtsmehrheit (>50 %)
 2. Durchsetzbarkeit einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille
 - a) Beherrschungsmöglichkeit der Geschäfte des täglichen Lebens
 - b) Nutzungsüberlassungsverträge können nicht gegen Willen der beherrschenden Person(engruppe) geändert werden / kein Entzug der Geschäftsführungsposition gegen den Willen



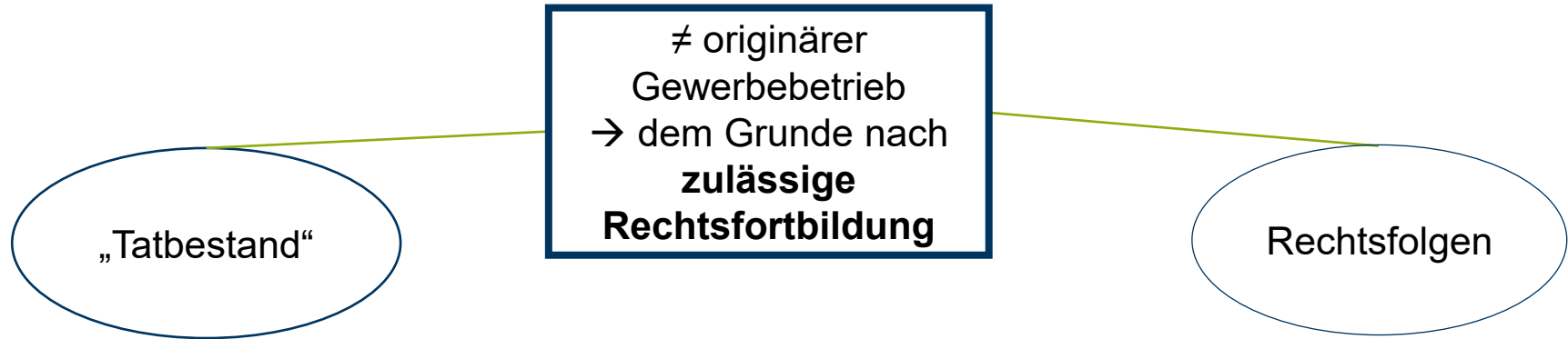
Personelle Verflechtung – Einstimmigkeitsabrede

- Bezugspunkt Beherrschungswille: Nutzungsverhältnis hinsichtlich wesentlicher Betriebsgrundlage; BFH v. 21.08.1996 – X R 25/93, BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91
- Wo kommt die Relevanz der Geschäfte des täglichen Lebens her?
 - BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296, Rz. 22
 - Auf Einlenken des I. Senats hinsichtlich der erforderlichen Höhe der Beherrschungsquote
- GbR kannte urspr. nur Geschäfte des täglichen Lebens und Grundlagengeschäfte
 - Seit MoPeG: gem. § 715 Abs. 2 BGB auch außergewöhnliche Geschäfte
- Einordnung hängt immer von Art und Größe des Geschäfts ab → idR aber Relevanz der außergewöhnlichen Geschäfte

Personelle Verflechtung – Einstimmigkeitsabrede

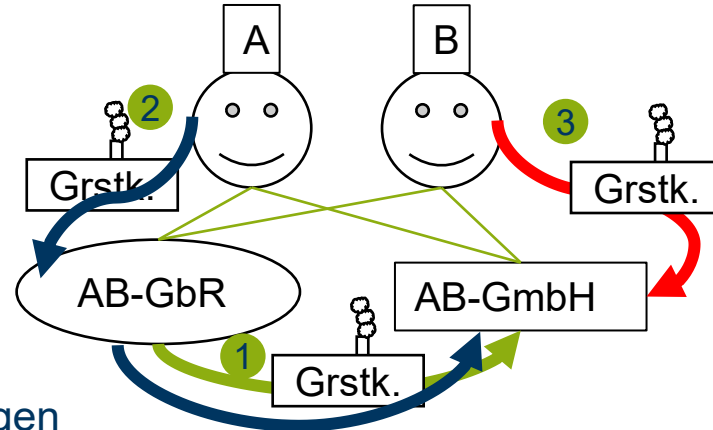
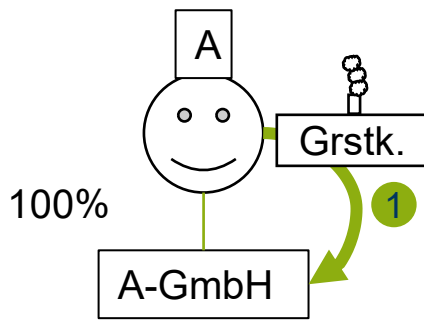
- Zweistufige Prüfung,
 1. Stimmrechtsmehrheit (>50 %)
 2. Durchsetzbarkeit einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille
 - a) Beherrschungsmöglichkeit ~~der Geschäfte des täglichen Lebens~~ bzgl. der die wesentlichen Betriebsgrundlagen begründenden Wirtschaftsgüter (im Regelfall Vorschriften über außergewöhnlichen Geschäfte maßgebend)
 - b) ~~Nutzungsüberlassungsverträge können nicht gegen Willen der beherrschenden Person(en) geändert werden / kein Entzug der Geschäftsführungsposition gegen den Willen~~

Zwischenergebnisse



- Sachliche Verflechtung: strengere Voraussetzungen
- Personelle Verflechtung: Beherrschungswille entsprechend Gesellschaftsrecht

Steuerverstrickung der überlassenen Wirtschaftsgüter

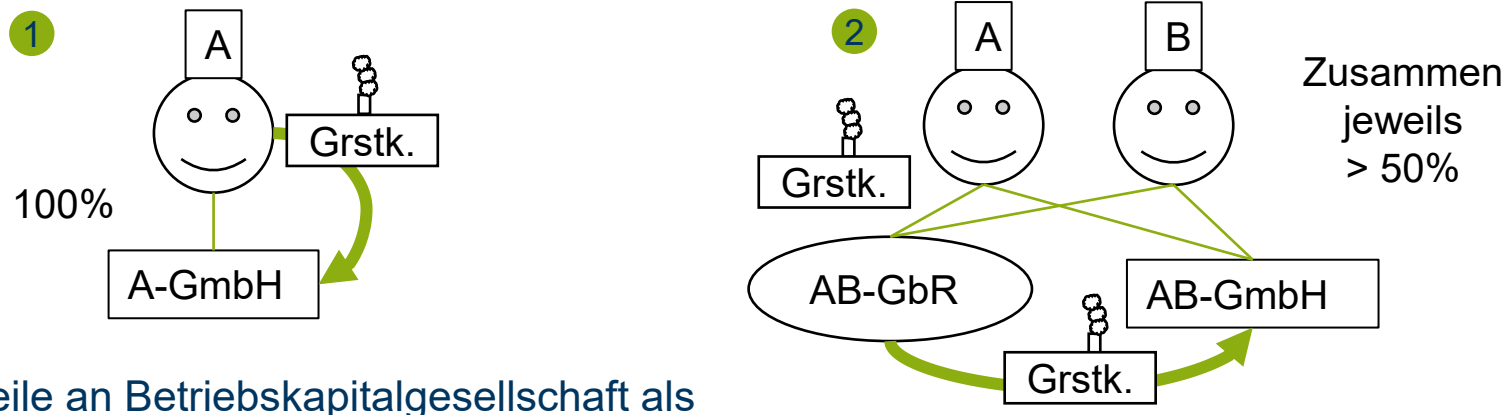


Zusammen
jeweils
> 50%



Überlassene wesentlicher Betriebsgrundlagen

- ① Notwendiges Betriebsvermögen Besitzunternehmen **+**
- ② Sonderbetriebsvermögen I bei direkter Überlassung Besitzgesellschafter an AB-GbR **+**
- ③ Sonderbetriebsvermögen II bei direkter Überlassung Besitzgesellschafter an AB-GmbH **×**
 - ≠ Stärkung der Beteiligung / Erzielung von Sondervergütungen (*N. Schneider*)
 - ggf. eigenständige Betriebsaufspaltung

Steuerverstrickung der Betriebskapitalgesellschaftsanteile



Anteile an Betriebskapitalgesellschaft als

- 1 notwendiges Betriebsvermögen beim Besitzunternehmen 
 - Absatzförderung
- 2 Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzgesellschaft
 - wenn das WG unmittelbar zur Begründung oder zur Stärkung der Beteiligung dient
 - *N. Schneider*: Anteile müssten der Erzielung von Sondervergütungen dienen 

Steuerverstrickung der Betriebskapitalgesellschaftsanteile

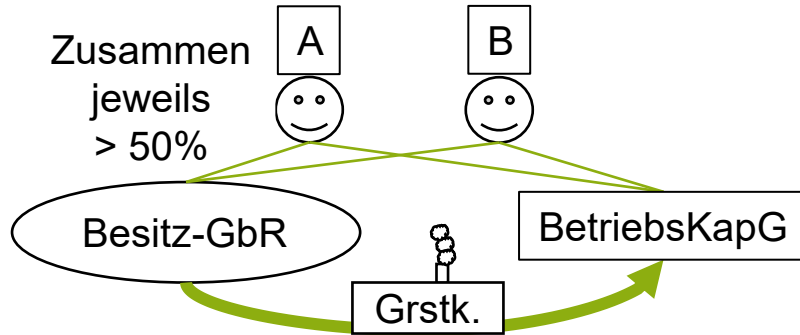
Folgeprobleme der Einordnung als Privatvermögen

- Keine Gleichbehandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer
- Kein Abzug von Refinanzierungskosten für Anteile an Betriebskapitalgesellschaft
 - Bei Zuordnung zum Privatvermögen → Sparerpauschbetrag gem. 20 Abs. 9 EStG
 - Optionsrecht gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
 - a. mindestens 25 %
 - b. mindestens 1 % und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann
 - Verstoß gegen objektives Nettoprinzip
- Bedürfnis der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II

- Gewinnerzielungsabsicht

Gewinnerzielungsabsicht

Unentgeltliche Überlassung



Selbständige
Tätigkeit

Kein § 13 EStG

Nachhaltige
Tätigkeit

Kein § 18 EStG

~~Gewinn-
erzielungs-
absicht~~

~~Keine
Vermögens-
verwaltung~~

Beteiligung am
allg. wirtsch.
Verkehr

Pers. + sachl.
Verflechtung

- Rechtsprechung: potenzielle Wertsteigerung Anteile BetriebsKapG ausreichend
- **Merkmal der „Gewinnerzielungsabsicht“ tatsächlich erforderlich?**
- Unerlässliches Merkmal jeder Einkunftsart

Gewerbsteuer

- Auszufüllende Lücke = Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter
- Nicht (mehr): Gewerbesteuer
- **Gewerbsteuerpflicht des Besitzunternehmens sachgerecht?**

§ 2 Abs. 1 GewStG

*Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein **gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes** zu verstehen. [...]*

Vergleich zur Betriebsverpachtung im Ganzen

- Wahlrecht über Betriebsaufgabe, BFH, Urteil v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S
 - Gewerblichkeit bleibt bestehen
 - Keine Gewerbesteuerpflicht
 - § 2 GewStG fordert über § 15 Abs. 2 EStG hinaus eine „**werbende Tätigkeit**“
- **Unzulässige Ergänzung des Gewerbesteuertatbestands**

Gewerbsteuer



Die Betriebsaufspaltung zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung



→ **Fiskalzwecknormen**



→ **Sozialzwecknormen**

- Unterschiedliche (willkürliche) Anknüpfung?
 - seit BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71: zwei rechtlich getrennte Unternehmen
 - Widerspruch zur Merkmalübertragung oder zum Investitionszulagenrecht?

→ **Stets in Abhängigkeit von der jeweiligen Norm zu beantworten**

Gewerbsteuer



- § 8 Nr. 1 GewStG bei gegenseitiger Hingabe von Darlehen keine Saldierung

Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 GewStG

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

- 1. die im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz. **An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten [...], die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. [...]***

Gewerbsteuer



- § 8 Nr. 1 GewStG bei gegenseitiger Hingabe von Darlehen keine Saldierung
- Teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG beim Besitzunternehmen
 - Ist § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG teleologisch zu reduzieren?
 - § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG erfordert originäre Vermögensverwaltung i.S.v. § 9 GewStDV a.F. (heute § 14 S. 3 AO), BFH v. 29.3.1973 – I R 174/72, BStBl. II 1973, 686
 - Betriebsaufspaltung nach diesem Verständnis = originärer Gewerbebetrieb
→ aber bei Annahme zweier getrennter Unternehmen = tatsächlich Vermögensverwaltung

Erweiterte Grundstückskürzung, § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG

- Rechtfertigt Gewerblichkeit durch Rechtsfortbildung ebenso eine teleologische Reduktion?
- Zweck § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG
 - Vermeidung Doppelbesteuerung mit Realsteuern ❌
 - Vermeidung rechtsformbedingter Ungleichbehandlung ❌
 - BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16 und BVerfG v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09

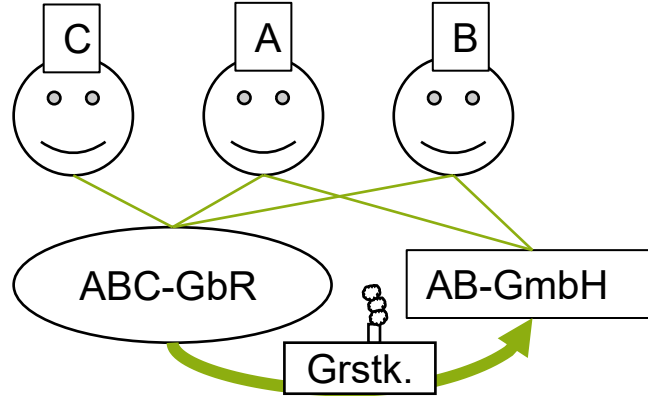
Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG 1936

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1. [...] An Stelle der Kürzung nach Satz 1 erfolgt bei einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz noch eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt, auf Antrag die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf den Grundbesitz entfällt, [...]

- Außerfiskalischer Lenkungszweck ❌
- **Keine teleologische Reduktion**

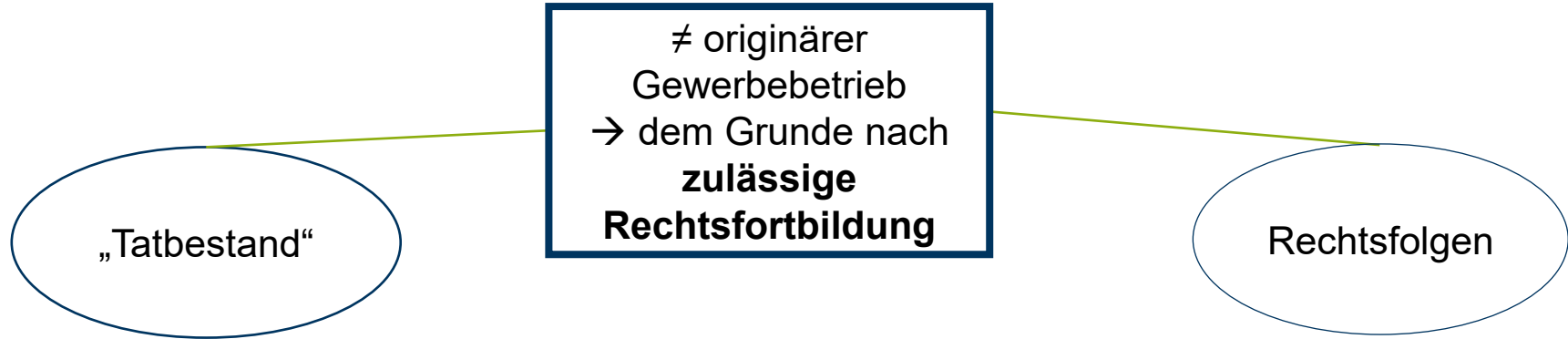
Nur-Besitz-Gesellschafter



- Nur-Besitz-Gesellschafter erzielt gewerbliche Einkünfte → **sachgerecht?**
- Oder Anwendung der Grundsätze der Zebra-Gesellschaft?
- § 50i Abs. 1 S. 4 EStG setzt Umqualifizierung auf Ebene der Personengesellschaft voraus

„Wirtschaftsgüter [...], die **Betriebsvermögen** eines Einzelunternehmens oder **einer Personengesellschaft geworden sind**, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige [...]“

Zwischenergebnisse



- Sachliche Verflechtung: strengere Voraussetzungen
- Personelle Verflechtung: Beherrschungswille entsprechend Gesellschaftsrecht
- Gewinnerzielungsabsicht notwendig
- Steuerverstrickung Anteile BetriebsKapG: zutreffend
- ≠ tel. Reduktion des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG
- Nur-Besitz-Gesellschafter: zutreffend

→ **Einheits- oder Vielheitsbetrachtung von Einordnung Norm abhängig**

Betriebsaufspaltung als Gewohnheitsrecht

- Gewohnheitsrecht als eigene Rechtsquelle
- Kommt es auf die Zulässigkeit einer Rechtsfortbildung überhaupt an, wenn Gewohnheitsrecht vorliegt?

Drei Fragen zu differenzieren

1. Kann Gewohnheitsrecht überhaupt durch Gerichte entstehen?

- ursprüngliches Gewohnheitsrecht
- Richterliches Gewohnheitsrecht

2. Kann Gewohnheitsrecht einen Steuertatbestand schaffen?

- Ganz überwiegende Auffassung: Nein
- Aber eigenständige Rechtsquelle neben geschriebenem Recht: unter strengen Voraussetzungen (+)

→ **Setzt zulässige Rechtsfortbildung voraus**

3. Handelt es sich bei der Betriebsaufspaltung tatsächlich um Gewohnheitsrecht?

Grenzen der Änderbarkeit aufgrund von Gewohnheitsrecht

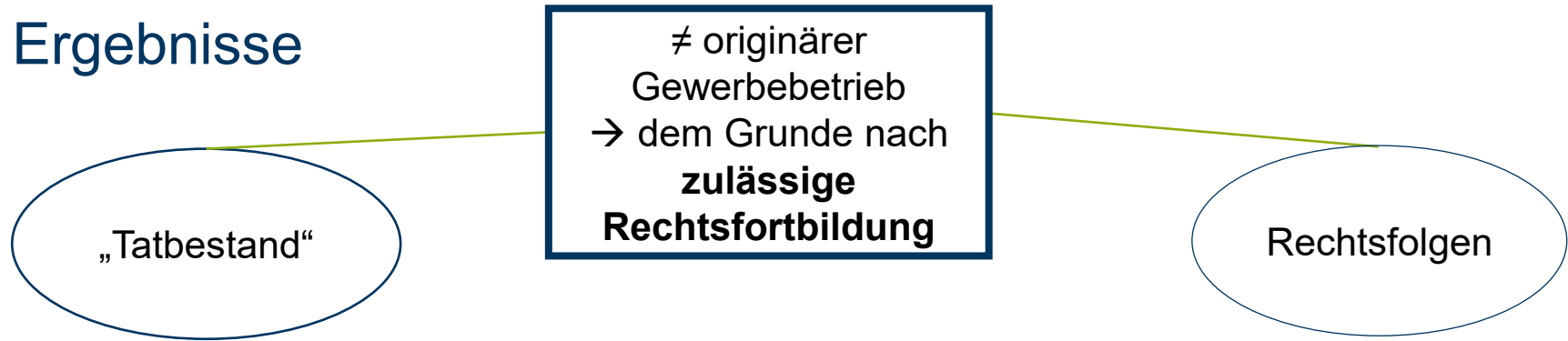
- Sofern BASP = Gewohnheitsrecht → Abänderung nur durch Gesetzgeber
- Betriebsaufspaltung als Gewohnheitsrecht?
 - Ständige Übung: „im Wesentlichen einheitliche Anwendung der Rechtsgrundsätze“
 - Von Fall zu Fall
 - 40 Jahre?
 - Allgemeine Rechtsüberzeugung der beteiligten Kreise
 - nur praktische Übung?
 - auch Vertreter der Wissenschaft?
 - Weiterhin geübte Kritik am Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung
 - Hohe Zahl an Entscheidungen des BFH auch in den letzten 20 Jahren

Folgen	Seit wann
Gewerblichkeit, Steuerverstrickung WG + BetriebsKap	seit jeher
„Tatbestandsmerkmale“ <ul style="list-style-type: none">• Sachliche Verflechtung• Personelle Verflechtung	55 Jahre (GrS) ca. 25 Jahre ca. 45 Jahre

Vertrauensschutz – Gebot der Stetigkeit der Rechtsprechung

- Kontinuität der höchstrichterlichen Rechtsprechung als wesentliches Element der Rechtssicherheit
 - Vom großen Senat bei Änderungen der Rechtsprechung oft „geprüft“
 - Aber: Keine Versteinerung der Rechtsprechung
- Rechtsprechungswandel möglich, wenn (schwerwiegende) sachliche Erwägungen dafür sprechen
- Bessere Erkenntnis
 - Veränderungen im Regelungsgefüge
 - Wandel ständiger Rechtsprechung in anderer, ähnlich gelagerter Frage

Ergebnisse



- Sachliche Verflechtung: strengere Voraussetzungen
- Personelle Verflechtung: Beherrschungswille entsprechend Gesellschaftsrecht
- Gewinnerzielungsabsicht notwendig
- Steuerverstrickung Anteile BetriebsKapG: zutreffend
- ≠ tel. Reduktion des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG
- Nur-Besitz-Gesellschafter: zutreffend

→ **Einheits- oder Vielheitsbetrachtung von Einordnung Norm abhängig**

→ **Kein Gewohnheitsrecht**

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!