

**Protokoll zum**  
**201. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 29.05.2026<sup>1</sup>**

„Die Betriebsaufspaltung als Fall richterlicher Rechtsfortbildung – Dogmatische Grundlagen  
und Grenzen“

Martin Blümer,

Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht.

---

<sup>1</sup> Lydia Boubouloudi, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

**Inhaltsverzeichnis**

<b>A. Erster Teil</b> .....	1
I. Einleitung .....	1
II. Grundlagen der Betriebsaufspaltung .....	1
III. Historische Entwicklung .....	2
IV. Methodische Herleitung der Betriebsaufspaltung .....	5
V. Grenzen der Rechtsfortbildung .....	12
1. Sachliche Verflechtung .....	12
2. Personelle Verflechtung .....	13
3. Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter .....	14
VI. Ergebnis .....	17

**A. Erster Teil**

## I. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer des 201. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Die Betriebsaufspaltung als Fall richterlicher Rechtsfortbildung – Dogmatische Grundlagen und Grenzen“. Es handele sich um ein Thema, das die Praxis kenne und mit welchem sie umzugehen wisse, jedoch dessen Rechtsgrundlage und dogmatische Herleitung bis heute recht wage beleuchtet sei. Deshalb freue er sich, dass sich *Herr Blümer* dieser Herausforderung stelle und sich mit dieser Thematik auseinandersetze. Sodann stellt er den heutigen Referenten vor. *Herr Blümer* habe als Steuerfinanzanwärter die Ausbildung zum Diplom-Finanzwirten in Nordkirchen angefangen. Hieran habe er das Steuerberaterexamen abgeschlossen und sich letztlich dazu entschieden das Studium der Rechtswissenschaften aufzunehmen, welches er ebenso abgeschlossen habe. *Prof. Seer* habe ihn sodann in der Vorlesung kennengelernt und ihn auf eine Tätigkeit am Lehrstuhl für Steuerrecht angesprochen. Nun befinde sich *Blümer* in der Mitte seines Forschungsprojekts, welches er heute vorstellen werde.

## II. Grundlagen der Betriebsaufspaltung

*Blümer* bedankt sich für die Einleitung und heißt die Teilnehmer des heutigen Bochumer Steuerseminars willkommen. Wie von *Prof. Seer* vorgestellt, befasse sich *Blümer* mit der Betriebsaufspaltung. Diese sei zwar schon lange bekannt, dennoch sei die Frage ihrer dogmatischen Grundlage nach wie vor ungeklärt und bilde daher das Hauptanliegen seines Forschungsprojekts.

Zu Beginn möchte er den Grundgedanken der Betriebsaufspaltung erörtern. Hierbei werde ein ursprünglich einheitlicher Betrieb auf zwei Rechtsträger aufgespalten, welche sachlich und personell miteinander verflochten sein müssten. Sachlich meine dabei, dass der eine Rechtsträger dem anderen eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage überlasse. Diese müsse für das operative Geschäft von entscheidender Bedeutung sein. Die personelle Verflechtung bedeute demgegenüber, dass die hinter diesen beiden Rechtsträgern stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben müssten. Das bedeute, dass sie zusammen in der Lage sein müssten den Willen in beiden Rechtsträgern durchzusetzen. Vom Grundkonzept seien hierbei zwei Konstellationen denkbar:

Zum einen könne man sich einen Einzelunternehmer vorstellen, welcher das Umlaufvermögen in eine GmbH ausgliedere und das Anlagevermögen zurückbehalte und es der GmbH zur entgeltlichen Verwendung auf Zeit überlasse (Vermietung oder Verpachtung). Der Hauptanwendungsfall der wesentlichen Betriebsgrundlage sei das für den Betrieb erforderliche Grundstück. Dies sei ein Beispiel einer sachlichen Verflechtung. Wenn dieser Einzelunternehmer mehr als 50% der Stimmrechte an der GmbH halte, dann liege auch die personelle Verflechtung vor. Dies führe zusammen zu einer Betriebsaufspaltung.

Zum anderen sei jedoch auch die Konstellation denkbar, in welcher gerade kein Einzelunternehmer, sondern ein Personenunternehmen, z.B. eine GbR, den Betrieb betreibe. Dabei überführe sie das operative Geschäft in eine GmbH und überlasse dieser ein Grundstück. Die Gesellschafter der GbR könnten sodann ihren Willen in beiden Gesellschaften durchsetzen. Somit seien die Unternehmen sowohl sachlich als auch personell miteinander verflochten.

Das Unternehmen, welches die Wirtschaftsgüter überlasse, werde als Besitzunternehmen bezeichnet, während dasjenige, welches das operative Geschäft betreibe, als Betriebsunternehmen benannt werde.

Sofern die tatbestandsähnlichen Voraussetzungen erfüllt seien, müsse auch die Rechtsfolge beleuchtet werden. Grundsätzlich stellten Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken oder sonstigen Wirtschaftsgütern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG dar. Bei der Betriebsaufspaltung würden diese Einkünfte jedoch in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, sodass die Überlassung von Wirtschaftsgütern nun zu Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG führe. Folglich würden auch die überlassenen Wirtschaftsgüter zu Betriebsvermögen und dadurch steuerverstrickt. Sie unterlägen mithin nicht mehr der zehnjährigen Frist des § 23 EStG. Gleiches gelte für die Anteile an der Betriebsgesellschaft. Diese würden in der erstgenannten Konstellation zum Betriebsvermögen des

Besitzunternehmens und in der zweiten Konstellation zum Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschaft.

## II. Historische Entwicklung

Die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung seien somit ausschließlich auf Ebene der Besitzgesellschaft zu verorten. Bei der Betriebsgesellschaft ergäben sich hieraus keine wesentlichen Folgen. Da sich den Vorschriften zur Einkünftequalifizierung in §§ 13 ff. EStG keine ausdrückliche Grundlage hierfür entnehmen lasse, frage man sich, woher diese Rechtsfolgen rührten.

Erstmalig in der obergerichtlichen Rechtsprechung sei im Jahre 1924 mit einem Urteil des Reichsfinanzhofs ein Sachverhalt zur Betriebsaufspaltung zu entscheiden gewesen. Man habe damals jedoch von Doppelgesellschaften gesprochen, gemeint sei jedoch die heutige Betriebsaufspaltung. Das Finanzamt sei damals der Auffassung gewesen, dass die Aufspaltung eines einheitlichen Betriebs auf zwei Rechtsträgern rechtsmissbräuchlich sei. Zu dieser Zeit habe der Einkommensteuersatz stark vom Körperschaftsteuersatz divergiert. Letzterer sei sehr gering gewesen, sodass das Finanzamt bei einer Verlagerung eines sonst der Einkommensteuer unterliegenden Gewinns in eine Betriebsgesellschaft eine Umgehung des Einkommensteuersatzes befürchtet habe. Der RFH habe jedoch geurteilt, dass diese Gestaltung vom Gesetz gedeckt sei und der Dispositionsfreiheit der Steuerpflichtigen unterliege. Dementsprechend habe er keine weiteren steuerlichen Folgen an den Sachverhalt geknüpft.

Kurze Zeit später habe die Rechtsprechung durch eine Rede des damaligen Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, einen deutlichen Umschwung erfahren. Dieser habe auf der dritten Tagung der Akademie für deutsches Recht einen Vortrag zur Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung gehalten. Dabei habe er unter vielen anderen Punkten auch die Betriebsaufspaltung aufgegriffen. Zwar habe er von Pachtgesellschaften gesprochen, gemeint gewesen sei jedoch das heutige Konstrukt der Betriebsaufspaltung. Zum einen habe er die Diskrepanz zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersatz kritisiert, was aufgrund der von den Nationalsozialisten deutlich erhöhten Körperschaftsteuer weniger gravierend gewesen sei. Zum anderen habe er angemerkt, dass die Auslagerung eines Betriebs auf zwei Rechtsträger zu einer Minderung des Gewerbesteueraufkommens führe. Leiste das Betriebsunternehmen Pachtzahlungen an das Besitzunternehmen, mindere dies den Gewerbeertrag und damit die Gewerbesteuerlast des Betriebsunternehmens, sofern das Besitzunternehmen lediglich vermögensverwaltend tätig sei und nicht der Gewerbesteuer unterliege. Dieses Ergebnis sei nach seiner Auffassung gleichheitswidrig gewesen und habe daher nicht der nationalsozialistischen Weltanschauung entsprochen.

So habe die Rechtsprechung die Besitzgesellschaft bereits nach kurzer Zeit als gewerbliches Unternehmen behandelt. Erstaunlich sei dabei, dass sie sich nicht auf die Ausführungen Reinhardts gestützt habe, sondern stets versucht habe, eine eigenständige Begründung zu entwickeln. Diese habe in den einzelnen Entscheidungen jedoch teilweise erheblich variiert. Daraus lasse sich eine gewisse Rechtsunsicherheit ableiten.

In der Nachkriegszeit sei diese Rechtsprechung zunächst in Bayern, in der amerikanischen Besatzungszone und später durch den BFH ohne größere dogmatische Hinterfragung fortgeführt worden. Zu einer erheblichen Ausweitung sei es erst ab dem Jahr 1959 gekommen. In diesem Jahr habe der BFH die Grundgedanken der Betriebsaufspaltung erstmals auf ein Unternehmen angewendet, das sich von den bisherigen Fällen dadurch unterschieden habe, dass es ursprünglich kein einheitliches Unternehmen gewesen sei. Die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung hätten sich vielmehr erst nachträglich ergeben (unechte Betriebsaufspaltung). Der BFH habe hierzu geurteilt, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung ein einheitliches Unternehmen vorliege, sodass die bereits dargestellten Rechtsfolgen Anwendung fänden.

Im Jahr 1979 sei sodann die erste Entscheidung des BVerfG zur Betriebsaufspaltung ergangen. Das Gericht habe sowohl die echte als auch die unechte Betriebsaufspaltung als zulässige Rechtsfortbildung angesehen. Ausführungen zu den Grenzen und Voraussetzungen richterlicher Rechtsfortbildung habe die Entscheidung jedoch nur in begrenztem Umfang enthalten. Vielmehr habe sich das BVerfG auf die Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG konzentriert und hierzu insbesondere einen Vergleich mit der Betriebsverpachtung im Ganzen angestellt.

Der Beschluss des Großen Senats aus dem Jahr 1971 sei jedoch die bedeutendste Entscheidung für die Dogmatik der Betriebsaufspaltung gewesen. Darin seien sowohl die echte als auch die unechte Betriebsaufspaltung erneut bestätigt worden. Der Große Senat habe seine Entscheidung jedoch auf eine neue Begründung gestützt. Danach komme es nicht mehr auf die wirtschaftliche Betrachtung eines einheitlichen Unternehmens an. Maßgeblich sei vielmehr, dass es sich um zwei unterschiedliche Rechtsträger handle, die grundsätzlich getrennt voneinander zu betrachten seien. Die personelle und sachliche Verflechtung erlaube es jedoch, das Besitzunternehmen der Gewerblichkeit zuzuordnen.

Spätestens seit diesem Beschluss seien die Voraussetzungen der sachlichen und personellen Verflechtung als tatbestandsähnliche Merkmale der Betriebsaufspaltung zu behandeln.

Im Jahre 1985 sei sodann eine weitere Entscheidung des BVerfG zur Betriebsaufspaltung ergangen. Hier habe das Gericht erneut festgestellt, dass es sich um eine zulässige

Rechtsfortbildung handele, da der Begriff des Gewerbebetriebs sowohl auslegungsbedürftig als auch auslegungsfähig sei. Im selben Jahr habe es einen Gesetzesentwurf zur Betriebsaufspaltung gegeben, wobei § 15 Abs. 2 EStG um einen Zusatz erweitert werden sollte. Dabei sei vorgesehen gewesen, dass die Vermietung, Verpachtung oder Überlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung nicht mehr als Vermögensverwaltung, sondern als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gelten sollte. Dadurch, dass der Entwurf die Betriebsaufspaltung jedoch lediglich vorausgesetzt habe, ohne ihre Tatbestandsmerkmale zu definieren, sei er auf Kritik gestoßen und letztlich nicht durchgesetzt worden.

Erstmalig in seinen Willen aufgenommen habe der Gesetzgeber die Betriebsaufspaltung im Jahre 2008 durch § 13b Abs. 4 Nr. 1a 1. Alt. ErbStG. Hierbei gehe es um die Begünstigung von Betriebsvermögen. Nicht begünstigt sei dabei das Verwaltungsvermögen, also Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke. Da die Grundstücksüberlassung bei der Betriebsaufspaltung jedoch dem operativen Geschäft diene, habe man in diesem Zuge eine Rückausnahme für die Fälle der Betriebsaufspaltung geschaffen. Einige Jahre später sei die Betriebsaufspaltung dann auch aus ertragsteuerlicher Sicht in § 50i EStG vorausgesetzt worden.

Nach *Prof. Seer* sei es an dieser Stelle wichtig klarzustellen, dass der Gesetzgeber die Betriebsaufspaltung zu keinem Zeitpunkt definiert habe, sondern sie stets lediglich vorausgesetzt habe und dies auch weiterhin tue. Er setze einen bestimmten Rechtszustand voraus, ohne diesen selbst zu regeln. Es gebe somit keinen gesetzlichen Tatbestand der Betriebsaufspaltung, sondern lediglich die hierzu ergangene Rechtsprechung, sodass man insoweit auch nicht von Tatbestandsmerkmalen sprechen dürfe. *Blümer* stimmt dem zu und merke an, dass allenfalls von tatbestandsähnlichen Merkmalen gesprochen werden könne. Eine ausdrückliche Rechtsgrundlage hierfür gebe es jedoch nach wie vor nicht.

In Literatur und Rechtsprechung würden hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten. *Blümer* meine jedoch, dass sich die vertretenen Ansätze im Wesentlichen auf zwei Grundpositionen zurückführen ließen. Entweder finde man die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens im Wege der Auslegung des geltenden Rechts oder nicht. Sei Letzteres der Fall, befinde man sich im Bereich der Rechtsfortbildung, in dem der Wortlaut des Gesetzes keine hinreichende Grundlage mehr biete und daher auf die juristische Methodenlehre, insbesondere auf Auslegung und Rechtsfortbildung, zurückgegriffen werden müsse. Diese Grundsätze gälten auch im Steuerrecht.

#### IV. Methodische Herleitung der Betriebsaufspaltung

Dabei müsse zwischen beiden Methoden differenziert werden. Bei der Auslegung werde der Sinn eines Rechtssatzes ermittelt. Dies gehe jedoch nur bis zur Grenze des möglichen Wortsinns. Die Überschreitung dessen führe dann zur Rechtsfortbildung, da das Ergebnis nicht mehr vom Wortlaut des geschriebenen Gesetzes erfasst werde. Die Rechtsfortbildung sei gerade für die Fälle vorgesehen, die nicht vom Gesetz abgebildet seien. Dadurch, dass die Lebenswirklichkeit vielschichtig sei, könne der Gesetzgeber gerade nicht jeden Lebenssachverhalt abbilden. Primär müsse man das Ergebnis jedoch mithilfe der Auslegung des bereits geschriebenen Rechts suchen, da dieses gerade dem Willen des Gesetzgebers entspreche.

Daher sei der erste Ansatzpunkt für die Frage nach der Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung die Untersuchung des § 15 Abs. 2 EStG, welcher den Gewerbebetrieb definiere. Man müsse sich daher fragen, ob die Tätigkeit des Besitzunternehmens möglicherweise von der Definition des Gewerbebetriebs erfasst werde. Ein solcher liege bei jeder selbständigen, nachhaltigen Tätigkeit vor, die mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt sei und weder als Land- und Forstwirtschaft noch als freiberufliche Tätigkeit oder als Vermögensverwaltung zu qualifizieren sei.

Im Bereich der Betriebsaufspaltung seien die ersten vier Merkmale zunächst unproblematisch erfüllt. Problematisch sei vor allem die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und das Merkmal der Vermögensverwaltung. Erstere verlange einen Marktauftritt gegenüber Dritten, was bei der Besitzgesellschaft schwierig sei. Hier sei der einzige Vertragspartner das Betriebsunternehmen selbst. Man könne daher durchaus vertreten, dass es an einem Marktauftritt fehle. Allerdings erfordere ein Marktauftritt einen Leistungsaustausch. Ein solcher könne gerade auch mit lediglich einer Person stattfinden.

*Blümer* erachtet das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Markt nicht als Abgrenzungskriterium zu den übrigen Einkunftsarten, sondern zu dem Merkmal der Vermögensverwaltung. Diese stelle die klassische Fruchtziehung bei zu erhaltendem Vermögen dar. Bei einer reinen Verpachtung von Grundstücken an das Betriebsunternehmen, würde das Besitzunternehmen nichts weiter machen, als aus dieser Tätigkeit Früchte zu ziehen, sodass es sich um klassische Vermögensverwaltung handele.

Dies habe auch der Große Senat im Jahre 1971 so gesehen, allerdings würden die besonderen Umstände der personellen und sachlichen Verflechtung zu einer Überschreitung der Vermögensverwaltung führen. Dies sei aus Sicht *Blümers* fraglich. Man könne aus einem Vergleich zum gewerblichen Grundstückshandel ableiten, dass die sachliche und die personelle

Verflechtung ebenso wie die Drei-Objekt-Grenze innerhalb von fünf Jahren als typisierende Merkmale des Ausschlusses einer Vermögensverwaltung verstanden werden könnten. Der Unterschied liege jedoch darin, dass beim gewerblichen Grundstückshandel unmittelbar an die Umschichtung von Vermögenswerten angeknüpft werde. Die Verflechtung in sachlicher und personeller Hinsicht hätte wenig mit Umschichtung zu tun. Vom Wortlaut her sehe *Blümer* keine Möglichkeit wie die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten werden könnte.

Man könne jedoch den Gedanken der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise heranziehen. Auch dies sei nicht im Gesetz geregelt. Gemeint sei jedoch, dass bei der Interpretation von Steuerrechtsnormen der wirtschaftliche Gehalt berücksichtigt werden müsse und bei der Auslegung ebenso beachtet werden solle. Beim Merkmal der fehlenden Vermögensverwaltung helfe dieses Auslegungskriterium jedoch wenig weiter.

Herangezogen werden könne der sogenannte Typus-Begriff. Hierbei handele es sich um einen offenen und unbestimmten Rechtsbegriff, unter den nicht im Wege der Subsumtion gefasst werde. Vielmehr erfolge die Zuordnung anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung. Im Rahmen dieser wertenden Zuordnung werde ein Begriff aufgrund bestimmter Wertungsgesichtspunkte bejaht oder verneint. Fasse man den Begriff des Gewerbebetriebs als Typus-Begriff auf, gelange man zu dem Ergebnis, dass zwar Vermögensverwaltung vorliege, diese jedoch durch andere Merkmale kompensiert werden könne. Im Ergebnis liege daher dennoch ein Gewerbebetrieb vor.

Die klare Aufzählung der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs.2 EStG, welche nicht in einem Alternativitätsverhältnis stünden, lasse darauf schließen, dass man nur unter schweren Voraussetzungen auf eines dieser Merkmale verzichten könne. In der Gesamtschau könne der Begriff des Gewerbebetriebs somit nicht als Typus-Begriff angesehen werden.

*Prof. Seer* merkt an, dass die Abgrenzungsmerkmale durchaus als Typen betrachtet werden könnten. Durch die Negativabgrenzung werde der Begriff des Gewerbebetriebs ebenso typologisch, sodass ihn eine klassifikatorische Einordnung nicht überzeuge. Für *Blümers* Dissertation sei dies jedoch eine nicht erörterungsbedürftige Frage.

*Blümer* fährt fort und erklärt, dass man auf die Idee kommen könnte, dass das Besitzunternehmen und das Betriebsunternehmen gemeinsam eine Mitunternehmerschaft bilden würden, so dass es letztlich auf die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft ankäme. Darunter wäre auch die betriebliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft erfasst, sodass in diesem Zuge auch die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens bejaht werden könnte. Erforderlich für eine

Mitunternehmerschaft sei eine Gesellschaft, Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko. Für die Gesellschaft reiche bereits eine Innen-GbR aus. Hierzu benötige man zunächst einen Gesellschaftsvertrag, der auch konkludent geschlossen werden könne. Darüber hinaus brauche man jedoch auch einen gemeinsamen Zweck. Dieser könne allenfalls im gemeinsamen Betreiben eines Unternehmens angesehen werden. Ein Vergleich zur atypisch stillen Gesellschaft könne diese Annahme zulassen, denn auch dort gebe der atypisch stille Gesellschafter Kapital in ein Gewerbe ein und beteilige sich still an der Gesellschaft. Bei der Betriebsaufspaltung werde zwar kein Kapital hingegeben allerdings werde ein Wirtschaftsgut überlassen, was im Ergebnis keinen großen Unterschied ergebe. Bei der atypisch stillen Gesellschaft partizipiere der stille Gesellschafter jedoch auch an den stillen Reserven des Unternehmens, sodass der Zweck über die bloße Kapitalhingabe hinausgehe. Bei der Betriebsaufspaltung bestehe dieser Umstand jedoch nicht. Hier liege lediglich die Überlassung eines Wirtschaftsgutes an ein wirtschaftlich verflochtenes Unternehmen vor, ohne jegliche Beteiligung am Unternehmenswert.

*Prof. Seer* meldet sich zu Wort und fragt, ob man den von *Blümer* festgestellten Mangel nicht dadurch überwinden könne, dass man die Initiative aufgrund der Beherrschung des operativen Geschäfts bejahe. Der gemeinsame Handel stelle sodann die wesentliche Betriebsgrundlage dar und eine Partizipation an den stillen Reserven liege mittelbar durch den Gesellschaftsanteil an der Betriebsgesellschaft vor. So könne man das Mitunternehmerisiko der Gesellschafter bejahen.

*Blümer* stimmt dem mit der Einschränkung zu, dass die Beteiligung lediglich mittelbar bestehe.

*Prof. Seer* erklärt, dass sofern die Anteile des Gesellschafters infolge von Sonderbetriebsvermögen II dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft zugeordnet würden, durchaus stille Reserven bestünden. Dementsprechend überzeuge es ihn nicht, eine Mitunternehmerkonstellation am Mitunternehmerisiko in Bezug auf die Betriebsaufspaltung scheitern zu lassen. Eine konkludente Mitunternehmerschaft dürfe nicht schlechter behandelt werden als ein atypisch stiller Gesellschafter, der im Gegensatz zur Besitzgesellschaft nicht mal am operativen Geschäft beteiligt sei.

Herr *Dr. Weckerle* meldet sich zu Wort und erklärt, dass zu einem Unternehmen zwei Dinge gehören würden, zum einen die Immobilie und zum anderen die Beteiligung an der GmbH. Beides zusammen würde ein Unternehmen bilden. Man dürfe dementsprechend keines der beiden Kriterien isoliert von dem anderen betrachten, sondern müsse stets von der Einheit des Unternehmens ausgehen. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise handele es sich bei einer

Betriebsaufspaltung dementsprechend um einen Gewerbebetrieb, der aus Immobilie und Beteiligung bestehe.

*Blümer* entgegnet, dass die Beteiligung an einer GmbH ein komplett eigenständiges Rechtssubjekt sei, welches innerhalb der GmbH variieren könne. Es sei durchaus denkbar, dass Beteiligte im Rahmen der Betriebsaufspaltung nicht gewerblich agierten, sondern lediglich Anteile halten würden. Daher könne man nicht pauschal davon ausgehen, dass sich alle Doppelgesellschafter auch gleichzeitig unternehmerisch betätigen würden. Letztlich sei der Gedanke, dass es sich um eine Mitunternehmerschaft handle, aus *Blümers* Sicht nicht fernliegend. Dennoch könne gerade das Mitunternehmerrisiko nicht einfach bejaht werden, da sowohl die Gewinn- als auch die Verlustbeteiligung schwach ausgeprägt seien. Auch die Beteiligung an den stillen Reserven liege nicht vor.

*Prof. Seer* meint, dass sich alles, was in der Betriebsgesellschaft geschehe, auf den Gesellschaftsanteil auswirke, welcher die stillen Reserven repräsentiere. Dementsprechend könne das Mitunternehmerrisiko nicht so einfach negiert werden, zumal die wesentliche Betriebsgrundlage dem Überlassenden selbst gehöre. Mittelbar liege daher eine Partizipation an den stillen Reserven des Grundstücks und an der Wertentwicklung vor. Insofern könne in einer typologischen Gesamtschau von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden. Eine tiefgründige Auseinandersetzung mit dieser Argumentation sei daher aus seiner Sicht geboten.

*Blümer* kommt zu dem Ergebnis, dass kein originärer Gewerbebetrieb im Sinne des EStG vorliege. Vielmehr befinde man sich im Bereich der Rechtsfortbildung. Hier müsse man zwischen der Rechtsfortbildung *praeter legem* und *contra legem* unterscheiden. Erstere diene der Lückenfällung wobei letztere entgegen dem gesetzgeberischen Willen gehe. Sie stelle im Zivilrecht eine absolute Ausnahme dar und finde im Steuerrecht keine Anwendung. Die lückenausfüllende Rechtsfortbildung sei jedoch dem Grunde nach möglich. Daher müsse man eine Lücke im Gesetz finden, die sich in Bezug auf die Betriebsaufspaltung ergebe und eine Rechtsfortbildung dahingehend rechtfertigen könne.

Dadurch, dass bei der Betriebsaufspaltung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in gewerbliche umqualifiziert werden würden – was durchaus auch negative Folgen habe – müsse man sich die Frage stellen, ob das Recht zu Lasten des Steuerpflichtigen fortgebildet werden dürfe. Sofern ein Verbot der steuerrechtsverschärfenden Rechtsfortbildung bestehe, stünde die Zulässigkeit der Betriebsaufspaltung in Frage. Die Rechtsprechung sei hinsichtlich der Frage, ob ein Analogieverbot bestehe, uneinheitlich. Bislang existierten lediglich zwei Entscheidungen des BFH, die eine nachteilige Rechtsfortbildung zuließen. Im Übrigen werde die Frage

offengelassen. Daher wolle sich *Blümer* anschauen, welche Gründe für und gegen eine Analogie angeführt werden würden. Gegen eine solche werde eingewandt, dass im Steuerrecht die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gelte, da das Steuerrecht Eingriffsrecht sei. Es müsse daher der Vorbehalt des Gesetzes gewahrt werden. Eine Analogie widerspreche dem Demokratieprinzip. Ebenso werde angeführt, dass das Steuerrecht prinzipienlos sei und man es daher nicht zu Lasten rechtlich fortbilden könne.

Hiergegen lasse sich einwenden, dass die ursprüngliche Steueranknüpfung zwar in der Entscheidung des Gesetzgebers liege. Habe man jedoch eine solche geschaffen, bestünden jedoch durchaus Prinzipien, an den man sich orientieren könne. Gleichzeitig würde die Prinzipienlosigkeit auch gegen eine Rechtsfortbildung zugunsten des Steuerpflichtigen sprechen. Das entscheidende Argument, welches gegen eine nachteilige Analogie spreche entstamme Art. 103 Abs.2 GG und gelte vornehmlich für das Strafrecht. Im Steuerrecht existiere ein solches Analogieverbot jedoch nicht. Vor diesem Hintergrund müsse dann eine nachteilige Analogie zulässig sein. Vielmehr entspreche die Lückenfüllung dem Demokratieprinzip, da die vom Gesetzgeber nicht bedachten Fälle so geschlossen werden würden. Sie diene dementsprechend der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

So müsse man nun die Lücke im Gesetz finden. Hier könne man zum einen das Progressionsgefälle zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sehen. Dafür müsse es jedoch ein strenges Gebot der Rechtsformneutralität geben, welches im heutigen Recht kaum erkennbar sei. Zum anderen könne man sich die Verringerung des Gewerbesteuerabzugs anschauen. Ursprünglich sei die Gewerbesteuer als Objektsteuer ausgestaltet gewesen. Im Gewerbesteuergesetz aus 1936 habe ein Hinzurechnungstatbestand für die Anmietung beweglicher Wirtschaftsgüter und für Gesellschafter-Geschäftsführergehälter bestanden. Dementsprechend könne man sich die Frage stellen, wieso die Gewerbesteuerlast bei einer Fremdanmietung von Grundstücken gemindert werden könne. Möglicherweise liege hierin eine Lücke. Man könne daher auf den Gedanken kommen zur Kompensation ein gewerbesteuerpflichtiges Besitzunternehmen zu schaffen. Allerdings hätte eine Analogie zu einer Hinzurechnungsvorschrift ausgereicht, sodass dies eher zu verneinen sei.

Für die Beurteilung aus heutiger Sicht sei vielmehr zu fragen, ob noch eine Gesetzeslücke bestehe. § 8 Abs. 1 GewStG rechne mittlerweile nahezu sämtliche Vergütungstatbestände hinzu. Dadurch werde der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer weitestgehend gewahrt. Aus diesem Grund könne die Vorschrift heute keine Gesetzeslücke mehr begründen. Die Gewerbesteuer sei als Zusatzbelastung für Gewerbetreibende konzipiert. Eine Lücke könne jedoch

vorliegen, wenn gewerbeertragsmindernde Aufwendungen berücksichtigt würden, obwohl der korrespondierende Ertrag nicht der Gewerbesteuer unterliege. In einem solchen Fall werde die gewerbsteuerliche Belastung teilweise vermieden, obwohl ein entsprechender Ertrag vorhanden sei.

Mit § 35 EStG bestehe jedoch eine Kompensation der Gewerbesteuer für Personengesellschaften. Der Gesetzgeber beabsichtige damit eine Gleichbehandlung von Gewerbetreibenden und anderen Gewinneinkünfte erzielenden Steuerpflichtigen, sodass die Gewerbesteuer zumindest von der gesetzgeberischen Konzeption nicht mehr als Zusatzbelastung ausgestaltet sei. Bei Kapitalgesellschaften sei die Gewerbesteuer sogar originärer Bestandteil einer Unternehmensbesteuerung, sodass darin keine Lücke im Besteuerungssystem gesehen werden könne.

Möglicherweise bestehe jedoch ein Wertungswiderspruch zum Sondervergütungstatbestand. Man könne aus § 15 Abs.1 Nr. 2 2. Hs. EStG das Prinzip herleiten, dass jegliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Gesellschaft, an der man beteiligt sei, zu gewerblichen Einkünften führe. Dies sei jedoch eine klare gesetzgeberische Entscheidung, aus welcher man ebenso keine planwidrige Lücke herleiten könne.

Allerdings könne man darauf kommen, dass die Neutralität des Aufspaltungsvorgangs die Betriebsaufspaltung erfordere. Bei einem ursprünglich einheitlichen Betrieb, bei welchem das Umlaufvermögen und der operative Betrieb ausgegliedert werde, sei die zurückbleibende Tätigkeit eine Vermietung, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und damit zu einer Vermögensverwaltung führe. Würde die Besitzgesellschaft nun nicht als gewerbliche behandelt, würde dies zu einer Vollaufdeckung der stillen Reserven führen. Daher könne darin ein Bedürfnis für eine Betriebsaufspaltung gesehen werden. Heutzutage sei dies jedoch durch die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung im Ganzen vollumfänglich abgedeckt, sodass auch hierdurch kein Erfordernis für eine Betriebsaufspaltung konzipiert werden könne.

Letztlich könne man über die sonst nicht vorhandene Steuerverstrickung der überlassenen Wirtschaftsgüter möglicherweise eine solche rechtfertigen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebiete eine Besteuerung all dessen, was nicht der Konsumsphäre zuzuordnen sei. Heutzutage seien auch Anteile an Kapitalgesellschaften vollumfänglich steuerverstrickt. Man könne daher der Meinung sein, dass die Überlassung von Wirtschaftsgütern ohne Steuerverstrickung zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip führe, was eine Lücke im Steuersystem begründen könne. Hiergegen könne man jedoch einwenden, dass es eine klare Regelung in § 23 EStG gebe, sodass nicht von einer Planwidrigkeit ausgegangen werden könne. Allerdings meint *Blümer*, dass für einen Teilbereich dieses Privatvermögens der Gesetzgeber an mehreren Stellen

im Gesetz jedenfalls voraussetze, dass die Wirtschaftsgüter steuerverstrickt seien. Insofern könne man von einer Planwidrigkeit ausgehen, weil dies zwar vorausgesetzt werde an keiner Stelle im Gesetz jedoch bejaht oder beschrieben werde. Für die Fälle der Betriebsaufspaltung führe die Überlassung der Wirtschaftsgüter, die ansonsten nicht steuerverstrickt wären, zu einer Regelungslücke, die eine Rechtsfortbildung rechtfertige.

Dementsprechend meint *Blümer*, dass sowohl die echte als auch die unechte Betriebsaufspaltung von der lückenfüllenden Rechtsfortbildung gedeckt seien. Mit diesem Zwischenergebnis leitet er zur Pause über.

#### V. Grenzen der Rechtsfortbildung

Nach der Pause leitet *Blümer* mit der Frage ein, ob auch die Rechtsfolgen und die ausufernden tatbestandsähnlichen Merkmale gerechtfertigt seien. Dabei führt er an, dass eine grenzenlose Rechtsfortbildung aufgrund des Demokratie- und des Rechtsstaatsprinzips nicht erlaubt sei. Der in den Vorschriften angedeutete gesetzgeberische Wille müsse berücksichtigt werden. Die Rechtsfortbildung dürfe daher nur so weit gehen, wie sie zur Schließung der Lücken erforderlich sei. Ebenso seien der Rechtsanwender und die Rechtsprechung an das Gebot der Folgerichtigkeit gebunden. Daher wolle *Blümer* die einzelnen tatbestandsähnlichen Merkmale und ihre Rechtsfolgen auf ihre Folgerichtigkeit prüfen.

##### 1. Sachliche Verflechtung

Hierzu beginnt er mit der sachlichen Verflechtung, welche drei verschiedene Gruppen von Wirtschaftsgütern erfasse. Er wolle jedoch nur auf die bebauten Grundstücke eingehen. Bis Mitte der 1980-iger Jahre habe die Rechtsprechung einheitlich geurteilt und strenge Voraussetzungen an die wesentliche Betriebsgrundlage geknüpft. Diese hätten ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsgesellschaft haben müssen. Später habe der achte Senat versucht die Voraussetzungen weiter zu verschärfen. Das Grundstück hätte sogar für die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft explizit gestaltet sein müssen. In einer weiteren Entscheidung habe derselbe Senat danach gefragt, ob ein vergleichbares Grundstück am Markt wiederbeschaffbar sei. Nur wenn dies nicht der Fall gewesen sei, habe man von einer wesentlichen Betriebsgrundlage ausgehen können. Mit dem sog. Dachdecker-Urteil habe sodann der zehnte Senat entschieden, dass solche Grundstücke wesentlich sind, bei deren Hinwegdenken die Betriebsführung beeinträchtigt sei. Nun stelle sich die Frage, ob eine solche Ausdehnung erlaubt sei. *Blümer* meint, dass dies vor dem Bestimmtheitsgebot nicht möglich sein dürfe, da sonst das Merkmal der wesentlichen Betriebsgrundlage ausgehöhlt werden würde. Gerade weil Rechtsfortbildung nur in einem strengen Rahmen stattfinden dürfe, erscheine es sachgerecht an das Merkmal der

wesentlichen Betriebsgrundlage strengere Voraussetzungen zu knüpfen. Auch vor dem Hintergrund der Corona-Krise, seit welcher die Bedeutung von Büro- und Verwaltungsgebäuden für Unternehmen massiv zurückgegangen sei, müsse man einen Rückschritt hin zu einem strengeren Verständnis machen.

## 2. Personelle Verflechtung

Sodann fährt *Blümer* mit der personellen Verflechtung fort. Hier sei es um die Frage gegangen, ob Beteiligungsidentität erforderlich sei. Der Große Senat habe sich mit der Personengruppentheorie der Meinung angeschlossen, dass eine Beherrschungsidentität erforderlich sei. Damit habe gleichwohl noch keine Rechtssicherheit bestanden, da der I. und der IV. Senat unterschiedliche Beteiligungsquoten von 50 % bzw. 75 % für erforderlich gehalten hätten. Erst im Jahre 1979 habe sich der erste Senat dem vierten angeschlossen und 50 % ausreichen lassen. Mit der Entscheidung zur Einstimmigkeitsabrede aus dem Jahr 1980 sei jedoch eine weitere Hürde geschaffen worden. Werde im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip vereinbart, sei zur Durchsetzung eines Willens grundsätzlich eine Beteiligung von 100 % erforderlich. Die personelle Verflechtung habe daher zeitweise verneint werden können. Diese Rechtsprechung sei später jedoch eingeschränkt worden. Die Einstimmigkeitsabrede habe nur dann gelten dürfen, wenn sie auch die Geschäfte des täglichen Lebens erfasst habe. Damit gemeint sei das Alltagsgeschäft, was bei einer Grundstücksvermietung die Vereinnahmung der Zinsen und die Erstellung der Nebenkostenabrechnungen umfasse. Da der BFH jedoch meine, dass sich der Beherrschungswille auf die wesentliche Betriebsgrundlagen beziehen müsse, fragt sich *Blümer*, warum man auf das Alltagsgeschäft abstellen müsse. Er halte dies für widersprüchlich, da es grundsätzlich auf die außergewöhnlichen Geschäfte ankommen müsse. Stimmiger sei es, zunächst auf die Stimmrechtsmehrheit abzustellen. In einem zweiten Schritt sei sodann die tatsächliche Beherrschung hinsichtlich der wesentlichen betriebsgebundenen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen.

*Prof. Seer* merkt an, dass er die Personengruppentheorie wenig überzeugend finde, da nicht ersichtlich sei, warum man unterstellen könne, dass die jeweiligen Personen gleichgerichtete Interessen hätten. *Blümer* erklärt, dass dies vom Gesetzgeber vorausgesetzt werde. Nach *Prof. Seer* sei diese Unterstellung jedoch sehr gegriffen, da sich auch Familien in einem Familienunternehmen zerstreiten könnten. *Blümer* meint, dass im Wege eines Gegenbeweises das Fehlen gleichgerichteter Interessen nachgewiesen werden müsse. Er könne das Bedürfnis nachvollziehen, diejenigen Gesellschafter zunächst als Einheit zu behandeln, die sowohl am Besitz- als auch am Betriebsunternehmen beteiligt seien.

### 3. Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter

*Blümer* fährt mit der Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter fort. Dass das Grundstück steuer-  
verstrickt sein müsse, sei zunächst einleuchtend. Problematisch sei jedoch die Konstellation, in  
welcher das Grundstück zunächst an die GbR und von dort aus an die Betriebs-GmbH überlas-  
sen werde. Die Rechtsprechung kategorisiere dies als SBV I bei der Besitz-GbR. SBV I sei im  
Wege der Rechtsfortbildung mittlerweile anerkannt, sodass über dieses Ergebnis nicht weiter  
diskutiert werden müsse. Viel wichtiger sei der Fall, in dem bei einer bestehenden Betriebsauf-  
spaltung einer der Gesellschafter eine weitere wesentliche Betriebsgrundlage direkt an die Be-  
triebsgesellschaft überlasse. Dies ordne die Rechtsprechung in manchen Fällen zum SBV II bei  
der Besitzgesellschaft mit der Begründung zu, dass die Grundstücksüberlassung die Beteiligung  
des Gesellschafters an dieser stärken würde. Dieses Ergebnis müsse hinterfragt werden, da die  
Grundstücksüberlassung sehr weit von dem Sondervergütungstatbestand entfernt sei. Es könne  
in keiner Weise dazu dienen, dass Sondervergütungen von der GbR an den Gesellschafter flös-  
sen.

Darüber hinaus beleuchtet *Blümer* die Steuerverstrickung der Anteile an der Betriebskapitalge-  
sellschaft. Hier würde das Ganze als notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens  
behandelt. Allerdings sei fraglich, inwiefern dies noch von Bedeutung sei. Früher habe man auf  
die Beteiligungsquote von § 17 EStG zurückgreifen können, die damals 25 % ausgewiesen  
habe. Seit den frühen 2000ern habe man diese unterhalb von 1% abgesenkt. Es bestehe damit  
eine vollumfängliche Steuerverstrickung, sodass man sich fragen müsse, ob eine Notwendigkeit  
für die Steuerverstrickung der Anteile noch bestehe. *Blümer* meint, man müsse sich eher die  
Frage stellen, ob es aus Zuordnungsgesichtspunkten relevant sei, dass die GmbH dem Besitz-  
unternehmen diene. Dadurch, dass sie der einzige Abnehmer der Vermietungsleistung sei, diene  
sie den Besitzunternehmen, sodass es aus seiner Sicht konsequent sei den Anteil als Betriebs-  
vermögen zu behandeln. *Blümer* verweist auf weitere Folgeprobleme, die sich aus der Einord-  
nung der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als Privatvermögen ergeben. Diese führe  
zunächst zu einer Ungleichbehandlung von Mitunternehmern und Einzelunternehmern. Dar-  
über hinaus seien Refinanzierungskosten für die Beteiligung grundsätzlich nicht als Betriebs-  
ausgaben abziehbar. Erträge aus der Beteiligung unterfielen vielmehr den Regelungen des  
§ 20 EStG, sodass lediglich der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG berücksichtigt  
werde.

Zwar könne unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zur tariflichen Besteue-  
rung optiert werden. Dies setze jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige entweder unmittelbar  
oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sei oder eine Beteiligung

von mindestens 1 % halte und aufgrund einer beruflichen Tätigkeit maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit ausüben könne.

*Blümer* sieht hierin einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. Die fehlende Berücksichtigung von Refinanzierungsaufwendungen begründe daher ein Bedürfnis, die Anteile der Betriebskapitalgesellschaft dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen. Zudem spreche auch die auf die Beteiligung bezogene Gewinnerzielungsabsicht für eine solche Einordnung.

Auch die Gewerbesteuer könne heute nicht mehr die Lücke um die Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter schließen. Es sei ohnehin fraglich, ob man für die Betriebsaufspaltung eine Gewerbesteuerpflicht benötige. *Blümer* meint jedoch, dass dies im Wege der Folgerichtigkeit zu erfolgen habe. Sofern man im Sinne von § 15 EStG einen Gewerbebetrieb schaffe, müsse man diesen auch der Gewerbesteuer unterziehen. Zweifel könnten sich im Vergleich zur Betriebsverpachtung im Ganzen ergeben, da bei dieser von der Rechtsprechung ein Wahlrecht angenommen werde, sofern der Betrieb in Folge der Überlassung an einen Dritten aufgegeben werde. Hier könne man entweder die Wirtschaftsgüter unter Aufdeckung der stillen Reserven ins Privatvermögen überführen oder man behalte die Gewerblichkeit und dann auch das Betriebsvermögen bei. Die Besonderheit ergebe sich darin, dass der BFH keine Gewerbesteuerpflicht annehme, selbst wenn man von dem Wahlrecht keinen Gebrauch mache und in der Gewerblichkeit bleibe. Dies begründe er damit, dass über die Definition des § 2 GewStG eine werbende Tätigkeit vorliegen müsse. Bei der Betriebsaufspaltung sei dies jedoch vergleichbar, da auch dort Wirtschaftsgüter an einen anderen Rechtsträger überlassen werden würden. Sofern die Lücke also nicht mehr in der Gewerbesteuer bestehe, sondern bei den verstrickten Wirtschaftsgütern liege, müsse man diese Rechtsprechung gegebenenfalls entsprechend anwenden.

*Blümer* ist jedoch der Auffassung, dass diese Rechtsprechung nicht überzeugend sei. Aus heutiger Sicht werde die Gewerbesteuerbelastung durch die Einkommensteuer kompensiert. Ein Bedürfnis danach die Gewerbesteuer zu verneinen, bestehe nicht mehr. Es sei damit folgerichtig, dass Besitzunternehmen der Gewerbesteuerpflicht zu unterziehen.

Das Grundproblem der Betriebsaufspaltung liege jedoch in der unterschiedlichen Betrachtung des Unternehmens. Auf der einen Seite nehme man eine Einheitsbetrachtung an auf der anderen Seite gehe man jedoch von einer Vielheit aus. Dadurch entstehe der Eindruck einer willkürlichen Anknüpfung. Vor dem Hintergrund des Subjektsteuerprinzips, sei es jedoch konsequent die Rechtssubjekte getrennt voneinander zu beurteilen. Diese getrennte Betrachtung bestehe vor allem bei den Fiskalzwecknormen, also denjenigen, die primär am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert seien. Nur bei den Sozialzwecknormen nehme der BFH eine Einheitsbetrachtung

vor. Dies erscheint *Blümer* auch schlüssig, da die Betrachtung von der jeweiligen Norm und dem von ihr verfolgten Zweck abhängt.

Ein noch wesentlicher Punkt sei jedoch die erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr.1 S.1 GewStG. Hiernach komme man zu dem Ergebnis, dass die Besitzgesellschaft gar keine Gewerbesteuer zahlen müsse, da sie grundstücksverwaltend tätig sei. Nach S.2 könne man eine Kürzung um den Teil des Gewerbebetrags vornehmen, der auf den Grundbesitz entfalle. Damit komme man bei der Betriebsaufspaltung zu dem Ergebnis, dass das Besitzunternehmen nicht gewerbesteuerpflichtig sei, da der Grundstücksertrag ohnehin herausgekürzt werde. Die Norm werde jedoch teleologisch reduziert, da die Betriebsaufspaltung keine originäre Vermögensverwaltung sei. Inwiefern dies mit dem Ergebnis zu vereinbaren sei, dass kein originärer Gewerbebetrieb vorliege sei fraglich.

§ 9 Nr.1 S.2 GewStG verfolge den Zweck eine Doppelbesteuerung mit Realsteuern zu vermeiden. Dies habe jedoch wenig mit der Verflechtung von Unternehmen zu tun, sodass eine teleologische Reduktion hier ausscheiden müsse. Möglicherweise werde mit dieser Norm vielmehr ein Sozialzweck verfolgt, der sich in der Förderung von Grundstücksverwaltung erschöpfe. Wenn dem so sei, müsse man sich die wirtschaftliche Situation über die Grenzen des Rechtsträgers hinaus anschauen, was eine teleologische Reduktion rechtfertigen würde. Allerdings müsse der Gesetzgeber den Sozialzwecknormen stets einen Zweck geben. Hier wäre dieser durch Verschiebungen im Steuersystem zufällig entstanden, sodass man nicht davon ausgehen könne, dass der Gesetzgeber einen Förderzweck für grundbesitzverwaltende Gesellschaften habe schaffen wollen. Fraglich sei daher, wieso die Norm überhaupt noch bestehe. Die Expertenkommission zur vereinfachten Unternehmensteuer habe sie bereits abschaffen wollen. *Blümer* meint jedoch, solange sie nicht abgeschafft sei, müsse sie auch angewendet werden. Eine teleologische Reduktion des § 9 Nr.1 S.2 GewStG sei somit nicht sachgerecht.

*Prof. Seer* wendet ein, dass er Zweifel habe, ob die Unterscheidung zwischen Sozialnorm und Fiskalnorm noch trage. Er glaubt, dass die Unterscheidung zweier selbständiger Unternehmen bei der Betriebsaufspaltung falsch sei. Er stimmt eher der Einheitsbetrachtung zu. Die Betriebsaufspaltung sei das Ergebnis einer Verflechtung in Bezug auf das Betriebsunternehmen, was auch durch das Subjektsteuerprinzip nicht widerlegt werde. Eine getrennte Betrachtung sei aus seiner Sicht zufällig. Man müsse sich entscheiden, ob man eine Vielheit oder eine Einheit annehmen wolle, und dies würde sich nicht von den Fiskalzwecknormen unterscheiden. *Blümer* erklärt, dass die Einheitsbetrachtung gerade bei den Sozialzwecknormen vorherrsche. *Prof. Seer* meint jedoch, dass man sich die Frage im Ausgangspunkt stellen müsse, wie der

lückenhafte Tatbestand des Gesetzgebers zu verstehen sei. Bei diesem werde ebenso eine Einheitsbetrachtung vorgenommen, indem beide Elemente zusammengezogen werden würden. Insofern überzeuge ihn diese Unterscheidung nicht. Ob die Rechtsprechung tatsächlich bewusst zwischen Fiskalzwecknormen und Sozialzwecknormen unterscheide, sei für ihn weiterhin fraglich.

Zuletzt möchte *Blümer* auf die Nur-Besitzgesellschaft zu sprechen kommen. Hier finde die Einkünftequalifikation auf Ebene der GbR statt, sodass auch der Nur-Besitzgesellschafter, der nicht an der GmbH beteiligt sei, gewerbliche Einkünfte erziele. Dabei seien seine Anteile steuerverstrickt. Man könne auf die Idee kommen die Einkünftequalifikation wie bei der Zebra-Gesellschaft auf der Ebene der GmbH-Gesellschafter vorzunehmen, sodass der Nur-Besitzgesellschafter weiterhin vermögensverwaltend tätig bliebe. Allerdings sei im Gesetz eindeutig darauf abgestellt, dass die Umqualifizierung auf Ebene der Personengesellschaft und nicht auf Ebene der Gesellschafter erfolgen müsse. Aufgrund dieser Andeutung im Gesetz, sei es jedenfalls folgerichtig die Umqualifizierung auf Ebene der GbR durchzuführen.

#### VI. Ergebnis

Zusammenfassend gelangt *Blümer* zu dem Ergebnis, dass die Betriebsaufspaltung dem Grunde nach als zulässige richterliche Rechtsfortbildung angesehen werden könne. Dies setze jedoch eine restriktivere Handhabung ihrer Tatbestandsmerkmale voraus. Für die sachliche Verflechtung seien strengere Anforderungen zu stellen. Hinsichtlich der personellen Verflechtung müsse der gesellschaftsrechtlich vermittelte Beherrschungswille maßgeblich sein. Zudem sei eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Gleichzeitig lehnt er die Einordnung der Betriebsaufspaltung als originären Gewerbebetrieb ab. Die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung seien vielmehr differenziert nach dem jeweiligen Normzweck zu bestimmen. Die Steuerverstrickung der Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft bewertet er grundsätzlich als zutreffende Folge der Betriebsaufspaltung. Eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG lehnt er hingegen ab. Auch die steuerliche Behandlung von sogenannten Nur-Besitz-Gesellschaftern hält er im Grundsatz für sachgerecht.

Damit schließt *Prof. Seer* das 201. Bochumer Steuerseminar und verabschiedet sich von den heutigen Teilnehmern. Das nächste Bochumer Steuerseminar finde am 19. Juni 2026 zum Thema „Die Besteuerung der dezentralen autonomen Organisationen“ statt. Referieren werde Herr Timo Herbsthofer, Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht.