

1 Die Bedeutung der Betriebsaufspaltung für die (mittelständische) Wirtschaft

Auf Grund der hochgradigen Flexibilität war die Betriebsaufspaltung insbesondere für die mittelständische Wirtschaft jahrzehntelang die attraktivste Unternehmensform. Durch diese Mischform konnten die Vorteile der einzelnen Rechtsformen von Personen- bzw. Kapitalgesellschaften miteinander kombiniert werden.

Die in der Praxis vorzufindenden Erscheinungs- und Variationsformen der Betriebsaufspaltung können folgender Tabelle entnommen werden:

Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen	Vertriebsunternehmen
Besitzpersonenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, Miteigentümergeinschaft)	Betriebskapitalgesellschaft	
Besitzpersonenunternehmen	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebspersonenunternehmen (Gesellschaft oder Einzelunternehmen)
Besitzkapitalgesellschaft	Betriebskapitalgesellschaft	Vertriebskapitalgesellschaft
Besitzkapitalgesellschaft	Betriebskapitalgesellschaft	
Besitzkapitalgesellschaft Besitzkapitalgesellschaft II	Betriebspersonengesellschaft	
Besitzpersonenunternehmen	Betriebskapitalgesellschaft Betriebskapitalgesellschaft II	

Inbesondere sind Vorteile in folgenden Bereichen zu nennen:

- Haftungsbeschränkung (begrenzte Freistellung des wertvollen Anlagevermögens)
- Erleichterung der Erbfolge durch abgestimmte Verteilung der Vermögenskomplexe der Besitz- und Betriebsgesellschaft auf die hierfür geeigneten Erben
- Größere Transparenz hinsichtlich der internen und externen Beurteilung der Unternehmenssituation durch mehrfache Aufspaltung in gesonderte Betriebsbereiche (z. B. Einkauf, Herstellung, Vertrieb, sonstige unternehmerische Aktivitäten)

- Ausnutzung von Standortvorteilen (z. B. durch Gründung von Einkaufs- oder Vertriebsgesellschaften im Ausland)
- Minimierung der Publizitätspflichten nach dem Bilanzrichtliniengesetz
- Vermeidung des Wirtschaftsausschusses nach dem Betriebsverfassungsgesetz
- Steueroptimierung durch die individuelle Nutzung der Vorzüge der einzelnen Unternehmensformen respektive Personen- und Kapitalgesellschaften
- Ausnutzung des Teileinkünfteverfahrens durch Thesaurierung der Gewinne in der Betriebsgesellschaft nach der Unternehmenssteuerreform
 - Thesaurierung von Gewinnen in der Betriebsgesellschaft
 - mehrfache Ausschöpfung von Freibeträgen.

Die Betriebsaufspaltung hat jedoch einen deutlichen Dämpfer durch das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002** dergestalt erfahren, dass die grundsätzlich erfolgsneutrale Begründung einer Betriebsaufspaltung zu Buchwerten verbaut wurde.

Darüber hinaus hat die Rechtsprechung des BFH der langfristigen Aufrechterhaltung einer Betriebsaufspaltung für mehrere Generationen weitere Stolpersteine in den Weg gelegt, da bei Beendigung der Betriebsaufspaltung sämtliche stillen Reserven sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen aufzudecken sind (sofern nicht präventive Auffanggestaltungen gewählt werden).

Einige Rechtsexperten sprechen sogar davon, dass die Betriebsaufspaltung an Attraktivität verloren hat und daher auf die klassischen Unternehmensformen wie GmbH und GmbH & Co. KG zurückgegriffen werden sollte, da diese Unternehmensformen als leichter zu handhaben und zu kalkulieren gelten.

Die Betriebsaufspaltung eröffnet für Mandanten und deren Berater flexible Möglichkeiten, unternehmensspezifische und in der Struktur der Anteilseigner liegende unterschiedliche Interessen miteinander individuell zu optimieren.

Auf Grund der sich ständig ändernden Rechtsgrundlagen ist jedoch die Unternehmensform „Betriebsaufspaltung“ äußerst beratungsintensiv. Die Unternehmensstruktur muss im Blickwinkel der sich ständig ändernden zivil- und steuerrechtlichen Rechtsprechung möglicherweise permanent angepasst werden.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebsaufspaltung für den steuerlichen Berater mit erheblichen Haftungsrisiken verbunden ist. Als klassische Haftungsfälle ist insbesondere das Umkippen einer Betriebsaufspaltung in eine Betriebsverpachtung zu nennen, wo in steuerschädlicher Weise – ohne korrespondierenden Liquiditätszufluss – erhebliche Steuermehrbelastungen auftreten können.

Die Betriebsaufspaltung erfordert vom Berater eine erhebliche Professionalität. Bei Unsicherheiten sollten Sie deshalb auf Spezialisten zurückgreifen.

2 Fehlende Rechtsgrundlagen der Betriebsaufspaltung im Steuerrecht

Ein großes Manko besteht dahingehend, dass die „Unternehmensform Betriebsaufspaltung“ praktisch (von wenigen Ausnahmen einmal abgesehen) weder im Wirtschaftsrecht noch im Steuerrecht als eigenständige Rechtsform kodifiziert ist. I.R. einer geplanten Gesetzesänderung des § 15 EStG sollte klargestellt werden, dass es sich bei der Vermietung und Verpachtung betrieblicher Wirtschaftsgüter i.R. einer Betriebsaufspaltung um eine gewerbliche Tätigkeit handelt (BR/Drucks. 165/85 vom 12.04.1985 und BT/Drucks. 10/3663 vom 19.07.1985 (RegE eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften).

Von einer Kodifizierung des Rechtsinstituts wurde jedoch Abstand genommen. Die Rechtsprechung hat nunmehr klargestellt, dass trotz der Aufgabe der Geprägerechtsprechung weiterhin am Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung festgehalten wird (BFH, Urteil vom 12.11.1985, VIII R 240/81, BStBl II 1986, 296; vom 23.10.1986, IV R 214/84, BStBl II 1987, 120 (121) st. Rspr.).

Neue partielle Unsicherheit ist für das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zwischenzeitlich dadurch ausgelöst worden, dass die **Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zu Buchwerten** vom Mitunternehmen auf eine Betriebskapitalgesellschaft ab dem 01.01.1999 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 nicht mehr möglich ist, weil § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG bestimmt, dass sich bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Wege der verdeckten Einlage die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts bzw. in den Sonderfällen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a) EStG um den Einlagewert des Wirtschaftsguts erhöhen und damit i. d. R. Gewinn realisiert wird (dazu noch später). Aus dieser (umstrittenen) Gesetzesänderung wird gefolgert, dass hiermit indirekt die Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung überhaupt in Frage gestellt wird, Wacker, in: Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 15 Rdnr. 807).

Auch auf Grund dieser gesetzgeberischen Turbulenzen wird im Ergebnis die Auffassung vertreten, dass am Fortbestand des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung keine Zweifel bestehen (D. Carlé, in: Carlé, Die Betriebsaufspaltung, Tz. 1 bis 15).

3 Abgrenzung zu Mitunternehmerschaft, Betriebsverpachtung und Betriebsführungsvertrag

3.1 Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft

Das Konkurrenzverhältnis zwischen der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und der Betriebsaufspaltung wird nach h.M. dahingehend gelöst, dass die gesetzlich geregelte Mitunternehmerschaft dem von der Rechtsprechung kreierte Institut der Betriebsaufspaltung im Wege der Spezialität vorgeht (BFH, Urteil vom 03.02.1994, III R 23/89, BStBl II 1994, 709 (711)).

Dies bedeutet, dass der (die) Besitzunternehmer Mitunternehmer der Betriebsgesellschaft sein kann (können), wobei Letztere zwangsläufig Mitglied der Mitunternehmerschaft sein wird. Dies hätte die steuerschädliche Folge, dass sämtliche Tätigkeitsvergütungen des Mitunternehmers der Gewerbesteuer unterliegen. **Sonderregelungen gelten im Fall der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.**

Hierbei muss jedoch hervorgehoben werden, dass der klassische Prototyp der Betriebsaufspaltung nicht die Mitunternehmerschaftskriterien erfüllt. Die Ursache liegt darin, dass sich das Institut der Betriebsaufspaltung als „Rechtsform“ mit seinen allseitig akzeptierten Rechtsfolgen anerkanntermaßen verselbständigt hat.

Für die Praxis stellt sich somit das Problem der Abgrenzung der Betriebsaufspaltung von der Mitunternehmerschaft nur bei atypischen Gestaltungen. Folgende Faustformel kann hierzu vorweggenommen werden: Je enger die vertragliche wirtschaftliche Bindung des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaft ist, desto mehr wird die Konstruktion in die Nähe der Mitunternehmerschaft gerückt. Beherrscht der Besitzunternehmer also nicht nur die Betriebsgesellschaft, sondern erfüllt er darüber hinaus in Bezug auf den Betrieb der Besitzgesellschaft die Mitunternehmerschaftskriterien, dann liegt in toto eine Mitunternehmerschaft vor.

Bei der Häufung von folgenden Faktoren wird von der Rechtsprechung keine Betriebsaufspaltung, sondern eine Mitunternehmerschaft angenommen:

- abgesicherte Geschäftsführung des Besitzunternehmers mit erfolgsabhängigen Bezügen (Unternehmerisiko); eine Mitunternehmerschaft zwischen Besitzgesellschaft, Betriebsgesellschaft und geschäftsführendem Gesellschafter wird dann für möglich gehalten, wenn diesem eine Tantieme in erheblichem Umfang (z. B. mehr als 10 %) zugestanden wird;
- auf Grund der Vertragsgestaltung ist der Besitzunternehmer in der Lage, alle unternehmerischen Entscheidungen allein zu treffen (komplexe Unternehmerinitiative);

- kurzfristig kündbarer Pachtvertrag;
- starke finanzielle Abhängigkeit der Betriebsgesellschaft von dem Besitzunternehmer (Unternehmerisiko).

Ist die Betriebs-GmbH gleichzeitig Komplementärin der Besitz-GmbH & Co. KG, besteht die Gefahr, dass von der Finanzverwaltung eine einheitliche Mitunternehmerschaft angenommen wird.

Beherrscht der Besitzunternehmer dagegen nur die Betriebsgesellschaft (begrenzte Unternehmerinitiative), so ist selbst beim Vorliegen der sonstigen Merkmale ausschließlich eine Betriebsaufspaltung anzunehmen.

Die logisch nicht zwingenden und im Einzelfall auslegungsbedürftigen vagen Abgrenzungskriterien bringen für die Beratungspraxis erhebliche Risiken bei geplanten Betriebsaufspaltungen mit sich.

3.2 Abgrenzung zur Betriebsverpachtung

Das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung ist der Betriebsaufspaltung und der Mitunternehmerschaft nachgeordnet (L. Schmidt, DStR 1979, 671 [675], allgemeine Meinung).

Liegen also die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung oder Mitunternehmerschaft vor, dann treten die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Wege der Subsidiarität zurück. Hierbei muss hervorgehoben werden, dass die steuerlichen Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung und der Mitunternehmerschaft so weit gezogen werden, dass der Anwendungsbereich der reinen Betriebsverpachtung nur sehr begrenzt ist.

Beim Beginn der Betriebsverpachtung wird dem Verpächter ein Wahlrecht eingeräumt. Er kann seinen Betrieb aufgeben und die stillen Reserven realisieren (§§ 16, 34 EStG); zukünftig erzielt er dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er kann stattdessen seinen Betrieb fortsetzen – was von der Finanzverwaltung bei fehlender Betriebsaufgabeerklärung unterstellt wird – mit der Folge, dass die Pachtzinsen Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, ohne jedoch der Gewerbesteuer zu unterliegen.

3.3 Abgrenzung zum Betriebsführungsvertrag

Eine weitere Variante der Betriebsüberlassungsverträge ist der Betriebsführungsvertrag. Im Anschluss an § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG wird unter einem Betriebsführungsvertrag der Fall verstanden, dass eine Gesellschaft eine andere Gesellschaft beauftragt, den Betrieb der erstgenannten Gesellschaft für deren Rechnung zu führen, und zwar entweder im Namen des

Auftraggebers oder im eigenen Namen des Beauftragten. Hier liegt i. d. R. eine entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) vor.

Man unterscheidet zwischen dem nach außen in Erscheinung tretenden Pachtvertrag und dem nur im Innenverhältnis wirksamen Betriebsführungsvertrag, wobei beide steuerlich gleich behandelt werden. An den Nachweis eines Betriebsführungsvertrages werden jedoch strenge Anforderungen gestellt. Folglich kann eine Betriebsaufspaltung – ohne Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen – auch durch einen Betriebsführungsvertrag verwirklicht werden.

Der Auftraggeber, auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen weiterhin von der Betriebsgesellschaft geführt wird, bleibt Unternehmer. Er bleibt weiterhin Gewerbetreibender i. S. des § 15 Abs. 1 EStG. Im Gegensatz zur gewerblichen Betriebsverpachtung hat die überlassende Personengesellschaft keine Möglichkeit, durch eine Betriebsaufgabeerklärung das Betriebsvermögen in das Privatvermögen zu überführen. Die an die Betriebsführungsgesellschaft gezahlten Vergütungen stellen bei der überlassenden Gesellschaft grundsätzlich Betriebsausgaben dar, soweit sie betrieblich veranlasst sind. Bei der Betriebsführungsgesellschaft sind der Auslagenersatz und die gewährten Vergütungen grundsätzlich als Betriebs-einnahmen zu behandeln (zur Vermeidung ertragsteuerlicher Gewinnrealisierungen bei Betriebsführungsverträgen siehe Kuhr, Ubg 2014, 776 ff.).

4 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung

Die Gewerbesteuerpflicht ist das zentrale Problem bei der Betriebsaufspaltung. Hieraus leiten sich alle anderen, die besonderen Fragen der Betriebsaufspaltung betreffenden Konsequenzen ab. Für die Frage, ob sich das Besitzunternehmen gewerblich betätigt, ist es nicht entscheidend, ob es mit dem Betrieb der Betriebsgesellschaft ein einheitliches Unternehmen bildet. Die gewerbesteuerliche Behandlung hat an sich von zwei Unternehmen auszugehen. Die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens ist gegeben, wenn die personelle und sachliche Verflechtung der Besitzgesellschaft mit der Betriebsgesellschaft dergestalt ist, dass das Besitzunternehmen durch die Verpachtungstätigkeit über die Betriebskapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BFH, Beschluss vom 08.11.1971 GrS 2/71, BStBl II 1972, 63).

Die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens kann nur einheitlich beurteilt werden. Sie erstreckt sich auf den Ertrag des gesamten Unternehmens, auch wenn nicht alle Gesellschafter zusätzlich an der

Betriebsgesellschaft beteiligt sind. Auch diese Gesellschafter der Besitzgesellschaft sind Mitunternehmer (mitgefangen = mitgehangen; so BFH, Urteil vom 02.08.1972 IV 87/65, BStBl II 1972, 796; verfassungsrechtlich gebilligt durch BVerfG, Beschluss vom 15.07.1974 1 BvR 500/72, HFR 74, 459).

Bei der Betriebsaufspaltung gilt also das Prinzip: „Mitgefangen, mitgehangen“, so dass auch Gesellschafter, die nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, gewerblich „infiziert“ werden. Es sollte daher bedacht werden, ob solche Gestaltungen sinnvoll sind und nicht durch anderweitige Restrukturierungsmaßnahmen verhindert werden können.

4.1 Personelle Voraussetzungen

4.1.1 Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesellschaften (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)

Ein essentielles Kriterium für die Anerkennung der Betriebsaufspaltung ist die personelle Verflechtung der Besitz- und Betriebsgesellschaft. Die Anwendung dieses Postulats bereitet jedoch der Praxis auch heute noch beträchtliche Schwierigkeiten. Es besteht jedoch kein zwingendes Erfordernis für eine Betriebsaufspaltung, dass an beiden Gesellschaften dieselben Personen (wenn auch mit unterschiedlichen Beteiligungsquoten) beteiligt sein müssen. Maßgebend sind hierbei die Verhältnisse des Einzelfalles. An den Nachweis des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens sind strenge Anforderungen zu stellen (BFH, Beschluss vom 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; BFH, Urteil vom 16.05.2013, IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557).

Für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens kommt es nicht darauf an, ob durch besondere Bestimmungen in den Gesellschaftsverträgen oder durch andere besondere Vereinbarungen über Stimmrecht und Geschäftsführung das einheitliche Handeln der hinter den beiden Unternehmen stehenden Personen nachgewiesen ist; entscheidend und ausreichend ist allein die Identität dieser Personen bei beiden Unternehmen und deren Anteilsbesitz. Es ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass die Personen, die an beiden Gesellschaften beteiligt sind, eine durch gleichgerichtete Interessen zusammengeschlossene Personengruppe darstellen, die die enge wirtschaftliche Verflechtung der beiden Unternehmen begründet und durch ihre Einheit und ihre Doppelstellung befähigt ist, beide Gesellschaften faktisch zu beherrschen (**Gruppentheorie**; siehe BFH, Urteil vom 02.08.1972, IV 87/65, BStBl II 1972, 796 vom 24.02.1994 IV R 8–9/93, BStBl II 1994, 466; vom 28.01.1993, IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528 (529); zur Verfassungsmäßigkeit ausdrücklich BVerfG, Beschluss vom 25.03.2004, 2 BvR 944/00, NJW 2004, 2513).

Das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens (= Addition von Gesellschaftsanteilen) muss jedoch zwingend auf Grund einer Analyse sämtlicher Beherrschungskriterien anhand aller Umstände des Einzelfalls festgestellt werden.

Nach alledem genügt nach der Gruppentheorie somit, dass die gleichen Personen jeweils zu mehr als der Hälfte an dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft beteiligt sind.

Die unterschiedliche Beteiligung der einzelnen Mitglieder der Personengruppe in den beiden Gesellschaften ist grundsätzlich unschädlich. Die personelle Verflechtung i.R. einer Betriebsaufspaltung setzt grundsätzlich eine Stimmrechtsmehrheit in der Besitzgesellschaft voraus. Dies soll an folgenden Beispielfällen veranschaulicht werden (eine aktualisierte systematische Aufbereitung der höchstrichterlichen Judikatur findet sich bei Ritzrow, StBp 2010, 22 ff. und 48 ff. und Kratzsch/Wedeking, Steuer und Studium 2011, 17 ff.).

Mit der für die Betriebsaufspaltung entwickelten Personengruppentheorie lässt sich eine wesentliche Beteiligung an einem Unternehmen i. S. d. § 74 Abs. 2 Satz 1 AO durch Zusammenrechnung der von mehreren Familienmitgliedern gehaltenen Anteile nicht begründen (BFH, Urteil vom 01.12.2015, VII R 34/14, BStBl II 2016, 375).

Fall 1:	
Besitzgesellschaft:	20: 30: 30 = 80,00 %
Betriebsgesellschaft:	20: 15: 50 = 85,00 %
Fall 2:	
Besitzgesellschaft:	50: 50 = 100,00 %
Betriebsgesellschaft:	88: 12 bzw. 98: 2 = 100,00 %
Fall 3:	
Besitzgesellschaft:	12,5: 37,5: 4,34 = 54,34 %
Betriebsgesellschaft:	12,5: 37,5: 50 = 100,00 %
Fall 4:	
Besitzgesellschaft:	30: 10: 15 = 55,00 %
Betriebsgesellschaft:	25: 15: 20 = 60,00 %

Eine Beherrschung kann bei Betriebsaufspaltungen auch durch eine **mittelbare Beteiligung** erfolgen. Bei der Entscheidung über das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist auch hier darauf abzustellen, ob auf Grund der

mittelbaren Beteiligung eine einheitliche Willensbildung gewährleistet und eine gleichgerichtete Interessenlage vorhanden ist oder nicht.

Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft mbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks dieses einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlässt (BFH, Urteil vom 28.11.2001, X R 49/97, BFH/NV 2004, 631; vom 28.11.2001, X R 50/97, BStBl II 2002, 363; BFH, Beschluss vom 18.04.2006, VIII B 83/05, BFH/NV 2007, 1464; BFH, Urteil vom 28.06.2006, XI R 31/05, BStBl II 2007, 378).

Da es bei der mittelbaren Beteiligung darauf ankommt, dass durch die vermittelnde Gesellschaft die Beherrschung erfolgt, liegt keine mittelbare Beherrschung zwischen Schwestergesellschaften über die Muttergesellschaft vor (Streck, in Felix (Hrsg.): Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Aufl., Tz. 217; Brandmüller, Betriebsaufspaltung, 7. Aufl., Rdnr. C 107).

Bei verbundenen Unternehmen sind somit also auch die nachgeschalteten Gesellschafter bzw. die damit verbundenen Beherrschungsverhältnisse mit in die komplexe Betrachtungsweise einzubeziehen.

Die steuerlichen Folgen einer Betriebsaufspaltung können also nicht dadurch umgangen werden, dass mehrere Personen- oder Kapitalgesellschaften zwischengeschaltet werden.

Überlässt eine Bruchteilsgemeinschaft einem ihrer Miteigentümer einen Teil der Grundstücksfläche der Bruchteilsgemeinschaft, die der Miteigentümer im Rahmen einer GmbH nutzt, liegt eine Betriebsaufspaltung jedenfalls dann vor, wenn der Miteigentümer hinsichtlich des von ihm genutzten Grundstücksteils über die Geschäfte des täglichen Lebens entscheiden kann (Niedersächsisches FG, Urteil vom 09.05.2007, 2 K 777/01, EFG 2007, 1595 mit Anm. von Braun; bestätigt durch BFH, Urteil vom 18.08.2009, X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, 209).

Der Grundsatz, dass unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse innerhalb der beherrschenden Gruppe den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen nicht ausschließen, gilt jedoch dann nicht, wenn die Beteiligungen in extremer Weise entgegengesetzt sind. Ein solcher extremer Unterschied ist in folgender Konstellation gegeben:

Besitzgesellschaft:	A 90 %: B 10 %
Betriebsgesellschaft:	A 10 %: B 90 %

Dies wird damit begründet, dass bei derartig konträren Beteiligungsverhältnissen von einer personellen Verflechtung nicht mehr gesprochen werden kann und dass hier eine Addition der Beteiligungen zu einer herrschenden Personengruppe nicht vertretbar ist. Die Unterstellung einer gleichgerichteten Interessenlage, wie es sonst bei abweichenden Beteiligungsquoten der beherrschenden Gruppe geschieht, ist hier nicht möglich, da praktisch das Besitzunternehmen von A bzw. die Betriebsgesellschaft von B geleitet und beherrscht wird (BFH, Urteil vom 12.10.1988, X R 5/86, BStBl II 1989, 152 (153)).

Ein solcher konträrer Unterschied soll jedoch dann nicht vorliegen, wenn zwei Personen, die über 50 % der Stimmen in der Besitzgemeinschaft verfügen, auch dann in der Lage sind, ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen im Besitz- und Betriebsunternehmen durchzusetzen, wenn sie an der Betriebs-GmbH zu 98 % und 2 % beteiligt sind (BFH, Urteil vom 24.02.1994, IV R 8–9/93, BStBl II 1994, 466; a. A. FG Düsseldorf, Urteil vom 25.11.1993, 8 K 319/90 F, EFG 1994, 482).

Die konträre Beteiligung von zwei Personen am Besitz- und Betriebsunternehmen (hier Eheleute 80: 20) steht einer Anwendung der Personengruppentheorie dann entgegen, wenn die ungleiche Verteilung der Beteiligungen zur Folge hat, dass der eine Beteiligte das Besitzunternehmen und der andere Beteiligte das Betriebsunternehmen jeweils allein beherrschen kann. Auf die Höhe des konträren Beteiligungsverhältnisses kommt es insoweit nicht an (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185; BFH, Beschluss vom 14.08.2001, IV B 120/00 BFH/NV 2001, 1561 [1562]).

Eine Betriebsaufspaltung mit konträren Beteiligungsverhältnissen zu durchbrechen, ist nach der neuen Rechtsprechung äußerst schwierig geworden. Man kommt nur sicher aus der „Falle der Betriebsaufspaltung“ heraus, wenn man konsequent das Wiesbadener Modell betreibt (also 100 %: 0 % bzw. 0 %:100 %), also wenn man eine klare Aufspaltung der Beteiligungsverhältnisse auf unterschiedliche Gesellschaften vornimmt und eine riskante Vermengung vermeidet.

Eine Zusammenrechnung der Beteiligungen zu einer herrschenden Personengruppe ist ferner nicht möglich, wenn **Interessengegensätze** zwischen den an der Besitzgesellschaft und den an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschaftern vorliegen. Hierbei ist nochmals zu betonen, dass die Verfolgung gleichgerichteter Interessen unterstellt wird, soweit die Beteiligten nicht selbst gegensätzliche Interessen nachgewiesen haben.

Interessenkollisionen sind jedoch nur dann von Relevanz, wenn sie ihre Ursache sowohl in der Gestaltung des Gesellschaftsvertrags (insbesondere der Stimmrechte) als auch in unterschiedlichen wirtschaftlichen Interessen

der einzelnen Gesellschafter haben. Es müssen aber konkrete Tatsachen (z. B. Rechtsstreitigkeiten) vorliegen, um das Vorhandensein eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungsfelds negieren zu können (BFH, Urteil vom 15.05.1975, IV R 89/73, BStBl II 1975, 781, (782 f.); vom 16.03.1982, I R 118/80, BStBl II 1982, 662, (665)).

Auch konkret nachweisbare Interessengegensätze, die erst nach Vollziehung der Betriebsaufspaltung eintreten, können zur Beendigung der Betriebsaufspaltung führen.

4.1.2 Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger

Besonderheiten hinsichtlich der Bestimmung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens ergeben sich, wenn die an den Besitz- und Betriebsgesellschaften beteiligten Personen durch verwandtschaftliche Beziehungen miteinander verbunden sind.

Klarzustellen ist, dass eine Zusammenrechnung bei der Beteiligung volljähriger Kinder, anderer Verwandter und Verschwägerter der Gesellschafter entfällt (BFH, Urteil vom 18.10.1972, I R 184/70, BStBl II 1973, 27 (st. Rspr.)).

Gleiches muss konsequenterweise auch dann gelten, wenn die Wahrnehmung der Beteiligungsrechte eines minderjährigen Kindes auf einen Pfleger oder einen fremden Bevollmächtigten übertragen worden ist. Auch hier besteht, ebenso wie bei einem volljährigen Kind, keine Vermutung dahin, dass die verschiedenen Beteiligungsrechte einheitlich ausgeübt werden (Streck, in Felix (Hrsg.): Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, Tz. 222/223).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung rechtfertigt die elterliche Vermögenssorge (§ 1626 BGB) eine Zusammenrechnung grundsätzlich nur, wenn an einem der beiden Unternehmen beide Elternteile mehrheitlich und am anderen ebenfalls beide Elternteile und das Kind (zusammen mehrheitlich) beteiligt sind, sofern beide Elternteile sorgeberechtigt sind (R 15.7 Abs. 8 EStR 2012; Wacker, in: Schmidt, 36. Aufl. [2017] EStG, § 15 Rdnr. 849).

Die Finanzverwaltung rechtfertigte diese Verfahrenspraxis damit, dass die Interessen der Gesellschafter nicht wegen ihrer familiären Bindung, sondern wegen ihrer Beteiligung an den Gesellschaften zusammengerechnet werden. Damit würden sie (angeblich) nicht anders als Fremde behandelt, die an den Gesellschaften mit Kapital beteiligt sind (Wendt, GmbHR 1983, 20, 22).

Für die Frage der personellen Verflechtung kommt es vor allem darauf an, wie der geschäftliche Betätigungswille in beiden Unternehmen durchgesetzt wird. Das verwandtschaftliche Verhältnis der Beteiligten hat nur sekundäre Bedeutung.

Jahrzehntelang hatte die Rechtsprechung eine pauschale Addition von Ehegattenanteilen angenommen. Auf Grund des soziologischen Wandels hinsichtlich der Rolle der Ehefrau und der Bedeutung der Ehe als lebenslanger Lebensbund und mit Blick auf die Ausstrahlung des Verbots der Diskriminierung der Familie kann die pauschale Addition von Anteilen von Ehegatten nicht mehr aufrecht erhalten werden (Art. 3 Abs. 1 i. V. mit Art. 6 Abs. 1 GG).

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es mit dem Grundgesetz unvereinbar, wenn bei der Beurteilung der personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung von der – wenn auch widerlegbaren – Vermutung auszugehen ist, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen. Das Aufstellen eines solchen Vermutungstatbestandes stelle eine verfassungswidrige Schlechterstellung von Ehegatten gegenüber Nichtverheirateten dar. Das BVerfG hat jedoch hervorgehoben, dass es auf der Grundlage der Verfassung allerdings nicht geboten sei, bei der Feststellung der engen personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen die Tatsache der ehelichen Verbindung der Beteiligten völlig außer Acht zu lassen. So können es die konkreten Umstände des Einzelfalles durchaus rechtfertigen, Anteile der Ehefrau an einem Unternehmen denen des Ehemannes wie eigene Anteile zuzurechnen (oder umgekehrt).

Dem Gedanken der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft, wie er in den Instituten des Versorgungsausgleichs, des Zugewinnausgleichs und im Bereich des Steuerrechts dem Splittingverfahren zu Grunde liegt, würde es widersprechen, bei Ehegatten schlechthin davon auszugehen, ihre Eheschließung erleichtere keine steuerlich günstige Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse und deshalb seien sie ausnahmslos wie Ledige zu behandeln.

Wenn aber zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen vorliegen, die für die Annahme einer personellen Verflechtung durch gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen sprechen, wäre der Einwand unbegründet, Verheiratete seien gegenüber Ledigen schlechter gestellt; denn insoweit folgt die Differenzierung der Verheirateten im Verhältnis zu Ledigen nicht aus einer Lebenserfahrung, die an die Ehe anknüpft, sondern ergibt sich auf Grund von konkreten Anhaltspunkten, die für eine enge Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten im Einzelfall sprechen (BVerfG, Beschluss vom 12.03.1985, 1 BvR 571/81 1 BvR 494/82 und 1 BvR 47/83, BStBl II 1985, 475).

Auf Grund der Vorgaben des BVerfG hat nunmehr der Bundesminister der Finanzen verbindliche Richtlinien für eine Zusammenrechnung von Ehegatten-Anteilen erlassen. In diesen macht er deutlich, dass nicht mehr pauschal an den Umstand der Ehe angeknüpft werden darf, um zu einer pauschalen Addition von Ehegatten-Anteilen zu gelangen.

Sind beide Eheleute jeweils an beiden Unternehmen in dem Maße beteiligt, dass ihnen zusammen die Mehrheit der Anteile gehört, stellen sie – wie bei vergleichbaren Verhältnissen zwischen fremden Dritten – eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe dar, die in der Lage sind, beide Unternehmen zu beherrschen. Damit ist die personelle Verflechtung nach der **Gruppentheorie** gegeben (BMF, Schreiben vom 18.11.1986 IV B 2 – S 2240 – 25/86 II, BStBl I 1986, 537).

Ist dagegen an einem der beiden Unternehmen nur ein Ehegatte mehrheitlich beteiligt, und gehören diesem Ehegatten an dem anderen Unternehmen lediglich zusammen mit dem anderen Ehegatten die Mehrheit der Anteile, so müssen besondere Umstände vorliegen, damit die Anteile der Ehegatten an dem anderen Unternehmen für die Beurteilung der Beherrschungsidentität zusammengerechnet werden dürfen.

Konkrete Umstände i. S. der Rechtsprechung des BVerfG können z. B. in dem Abschluss von **Stimmrechtsbindungsverträgen** gesehen werden.

Der Rechtsprechung des BFH zufolge genügen dagegen folgende Umstände nicht, um die Anteile eines Ehegatten an einem Unternehmen denen des anderen Ehegatten zuzurechnen:

- jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft,
- Herkunft der Mittel für die Beteiligung eines Ehegatten an der Betriebsgesellschaft vom anderen Ehegatten,
- „Gepräge“ der Betriebsgesellschaft durch den Ehegatten,
- Erbeinsetzung des Ehegatten durch den anderen Ehegatten als Alleinerbe, gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, beabsichtigte Alterssicherung des anderen Ehegatten.

Heftig umstritten ist z. Z. folgende (vereinfacht wiedergegebene) Fallgestaltung:

Besitzunternehmen	Verpachtung einer wesentlichen	Betriebs-GmbH
	Betriebsgrundlage	
	Ehefrau 50 %/Ehemann 50 %	Anteilseigner Ehemann 100 %

Diese Gestaltungsform ist bei mehreren Unternehmen durch eine Neustrukturierung der Gesellschaftsverhältnisse gewählt worden. Der BFH hat die Beherrschung des Besitzunternehmens durch den Ehegatten auf die unwiderlegbare Vermutung der gleich gelagerten Interessen von Ehegatten gestützt (BFH, Urteil vom 05.02.1981, IV R 165–166/77, BStBl II 1981, 376).

Diese Entscheidung hat das BVerfG in dem schon mehrfach erwähnten Beschluss vom 12.03.1985 im Hinblick auf einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 i. V. mit Art. 6 Abs. 1 GG aufgehoben. Im Revisionsverfahren hat der