

Urteil vom 10. Mai 2016, X R 5/14

Begründung einer unechten Betriebsaufspaltung durch Weitervermietung der wesentlichen Betriebsgrundlage - Verfassungsmäßigkeit des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung

ECLI:DE:BFH:2016:U.100516.XR5.14.0

BFH X. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 15 Abs 2, EStG § 21 Abs 3, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 05. Dezember 2013, Az: 14 K 2727/10 G

Leitsätze

NV: Eine Betriebsaufspaltung liegt auch vor, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft vermietet, nicht im Eigentum des Besitzunternehmens steht. Es ist dabei unerheblich, ob eine sog. echte oder unechte Betriebsaufspaltung vorliegt .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 6. Dezember 2013 14 K 2727/10 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Der verstorbene Vater (V) der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Streitjahren 2002 bis 2006 als Film- und Fernsehjournalist tätig und zudem an der ... GmbH (X GmbH) beteiligt, die eine Gastronomie- und Veranstaltungshalle betrieb. Deren Stammkapital betrug nach einer Kapitalerhöhung im Jahr 1996 210.000 DM. V hielt seit dem Jahr 1997 noch 51,6 % der Anteile an der X GmbH.
- 2** Die Gastronomie- und Veranstaltungshalle hatte V am 13. Juli 1995 von der ... GmbH (B GmbH) angemietet. In der Präambel des Mietvertrags wurde ausgeführt, der Mieter sei berechtigt, den Mietvertrag mit allen Rechten und Pflichten an eine Betreibergesellschaft zu übertragen, die für den Betrieb der Halle gegründet werde. An dieser Betreibergesellschaft in der Rechtsform einer GmbH mit einem Haftungskapital von 200.000 DM sei der Mieter zu mindestens 25 % beteiligt.
- 3** Die in den Streitjahren von V an die B GmbH gezahlte Miete betrug 15.000 DM (7.669,37 €) pro Monat. V vermietete Gebäude und Flächen zu den in dem Mietvertrag mit der B GmbH vereinbarten Bedingungen, allerdings für 20.000 DM (10.225,83 €), an die X GmbH --die Betreibergesellschaft-- weiter. Die Einnahmen aus dem Untermietverhältnis erklärte V als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Daneben erzielte er u.a. Einkünfte aus der Honorartätigkeit für die X GmbH.
- 4** Im Rahmen einer die Streitjahre betreffenden steuerlichen Außenprüfung kam der Prüfer des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zu der Ansicht, dass zwischen V und der X GmbH eine Betriebsaufspaltung vorliege. Das FA behandelte die Einkünfte aus der Untervermietung deshalb als solche aus Gewerbebetrieb und erließ im Jahr 2009 (erstmalige) Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre.
- 5** Einspruchs- und Klageverfahren blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 554 veröffentlichten Gründen ab.
- 6** Mit ihrer Revision machen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend.

- 7** Zwar seien die angemieteten Räume für die X GmbH wesentlich und nicht von untergeordneter Bedeutung. V habe aber niemals Zugriff auf diese Räume in der Weise gehabt, dass er Betriebsvermögen habe bilden oder aktivieren können. Es liege eine vermögenslose, unechte Betriebsaufspaltung vor. Ausgehend von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24. August 1989 IV R 135/86 (BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014) müssten die genutzten Gegenstände oder Rechtspositionen zu einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut erstarken, wenn die Besitzgesellschaft mit ihren Dispositionsmöglichkeiten aus dem Unternehmensverbund gedanklich eliminiert werde. Um eine gewerbliche Beteiligung des Besitzers am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anzunehmen, habe die Rechts- und Gestaltungsmacht des Besitzunternehmens gegenüber der des Betriebsunternehmens zu überwiegen. Denn die gewerbliche Betätigung des Betriebsunternehmens solle die des Besitzunternehmens überlagern. Dies setze eine bilanzierungsfähige Position voraus, die im Streitfall nie bestanden habe. Anders als bei der unechten Betriebsaufspaltung sei diese bei einer echten Betriebsaufspaltung stets gegeben, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen dort vor der Begründung der Betriebsaufspaltung zu einem einzigen Betriebsvermögen gehört hätten.
- 8** Aufgrund seiner Verpflichtung im Mietvertrag zur Gründung der (Betriebs-)GmbH habe V auch keinerlei Gestaltungsmacht ausüben können. Einen unternehmerischen Betätigungswillen, wie ihn der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 8. November 1971 GrS 2/71 (BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63) fordere, habe V als Zwischenmieter nicht ausüben können. Dass das FA vorliegend die dort gezogenen engen Grenzen übersteige, stelle in Ermangelung einer steuergesetzlichen Rechtsgrundlage eine Überschreitung des Vorbehalts des Gesetzes dar und verstoße gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) und Art. 14 GG. Denn eine Beendigung des Mietverhältnisses führe vorliegend stets zu einer zwangsweisen Beendigung der angenommenen Betriebsaufspaltung. Dagegen beschränke sich das dem Mietverhältnis inne wohnende Risiko planmäßig auf das Bestehen oder Nichtbestehen des Mietverhältnisses. Durch dessen Kündigung habe der Eigentümer dieses Steuerrisiko in der Hand.
- 9** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Gewerbesteuermessbeträge wie folgt herabzusetzen:
- für 2002 auf 1.995 €
für 2003 auf 1.140 €
für 2004 auf 928 €
für 2005 auf 423 €
für 2006 auf 2.765 €
- 10** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11** Das von den Klägern beschriebene Konzept der Gründung einer Betriebsgesellschaft mit einem bestimmten Mindestkapital unter gleichzeitiger Beibehaltung einer persönlichen mietvertraglichen Haftung des V sei vom Eigentümer des Grundstücks nicht vorgeschrieben, sondern nur zugelassen worden. Es habe damit allein im Entscheidungsbereich des V gelegen, ob er eine solche Untervermietung vornehme und an welche GmbH diese Untervermietung erfolge. Eine bilanzierungsfähige Position sei zur Ausübung dieser Entscheidung nicht erforderlich gewesen.
- 12** Die Frage, ob eine Betriebsaufspaltung vorliege, sei ausschließlich mittels der tatsächlichen Verwirklichung des Tatbestands und nicht anhand der daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen zu beurteilen. Das von den Klägern beschriebene unternehmerische Risiko, welches über die reine Vermögensverwaltung hinausgehe, sei von V bewusst gewählt worden.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Das FG hat zutreffend erkannt, dass das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung nicht auf die Fälle begrenzt ist, in denen der vermietete Gegenstand im Eigentum des Besitzunternehmens steht bzw. bei diesem als Gegenstand des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens bilanzierungsfähig ist (unter 1.). Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen insoweit nicht (unter 2.).

- 15** 1. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einer Betriebsgesellschaft wesentliche Grundlagen für ihren Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, ständige Rechtsprechung). Ob die damit umschriebenen Voraussetzungen einer sachlichen und personellen Verflechtung vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (etwa Senatsurteil vom 18. August 2009 X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, m.w.N.). Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach der ständigen zur Betriebsaufspaltung ergangenen Rechtsprechung des BFH gewerblich tätig (z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557, unter II.2.a, m.w.N.).
- 16** Im Streitfall waren sowohl die personellen als auch die sachlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben.
- 17** a) Eine personelle Verflechtung liegt vor, was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist.
- 18** V war in den Streitjahren aufgrund seiner Beteiligung von 51,6 % an der X GmbH und der daraus resultierenden Stimmrechtsmehrheit in der Lage, (auch) in der X GmbH seinen Willen durchzusetzen. § 47 Abs. 4 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung steht dem nicht entgegen (Senatsurteil vom 30. November 2005 X R 56/04, BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, unter II.1.a, m.w.N.).
- 19** b) Eine sachliche Verflechtung setzt voraus, dass das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine für diese wesentliche Betriebsgrundlage überlässt. Da das überlassene Vermögen regelmäßig auch für das Besitzunternehmen eine besondere wirtschaftliche Bedeutung hat, wird durch diese sachliche Verflechtung gewährleistet, dass die Einflussnahme auf beide Unternehmen und ihre Geschäftspolitik koordiniert wird (vgl. nur Senatsurteil in BFH/NV 2010, 208, unter II.1.c, m.w.N.).
- 20** aa) Im Streitfall ist eine Überlassung einer solchen wesentlichen Betriebsgrundlage gegeben, was zwischen den Beteiligten ebenfalls unstreitig ist.
- 21** bb) Die sachliche Verflechtung ist bei der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage auch erfüllt, wenn diese vom Besitzunternehmer lediglich angemietet worden ist oder er sonst Nutzungsberechtigter ist. Der Besitzunternehmer muss nicht Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage sein.
- 22** (1) Es genügt, wenn derjenige, der die Nutzung überlässt, die wesentliche Betriebsgrundlage, hier das Grundstück, aus eigenem Recht nutzen konnte – und folglich auch weiterverpachten durfte (so schon Senatsurteil vom 12. Oktober 1988 X R 5/86, BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152, unter 2.a, m.w.N.). Denn Rechtspositionen, die als Grundlage für ein werbendes Unternehmen ausreichen, genügen grundsätzlich auch zur Betriebsführung in einem Pachtunternehmen, sofern der Verpächter zur Nutzungsüberlassung befugt ist (so ausdrücklich im Senatsurteil in BFH/NV 2010, 208, unter II.1.c bb). Für die Vermietung kann nichts anderes gelten.
- 23** (2) Dass eine solche Weiter- oder Untervermietung bzw. -verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen ausreicht, hat der BFH in der Vergangenheit stets im Fall einer echten Betriebsaufspaltung bejaht (BFH-Entscheidungen vom 11. August 1966 IV 219/64, BFHE 86, 621, BStBl III 1966, 601; in BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152, unter 2.a; in BFH/NV 2010, 208, unter II.1.c bb; vom 2. Dezember 2005 XI B 215/04, nicht veröffentlicht). Dabei versteht er unter einer echten Betriebsaufspaltung den (klassischen) Fall, bei dem der bisher von dem Besitzunternehmen geführte Betrieb als solcher auf das neugegründete Betriebsunternehmen übergeht, Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundbesitz, die zu den wesentlichen Grundlagen des übergegangenen Betriebs gehören, aber bei dem Besitzunternehmen verbleiben (vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.3.).
- 24** cc) Eine im Streitfall gegebene unechte Betriebsaufspaltung unterscheidet sich von der echten Betriebsaufspaltung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung nicht (so schon im Senatsurteil vom 17. April 2002 X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, unter B.II.3.c bb, m.w.N.). Gleiches ergibt sich auch bereits aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.3., m.w.N.

- 25** (1) Seit seinem Urteil vom 3. November 1959 I 217/58 U (BFHE 70, 134, BStBl III 1960, 50) hält der BFH nämlich daran fest, dass Besitz- und Betriebsunternehmen nicht durch die Betriebs(auf)spaltung entstanden sein müssen, sondern es ausreicht, dass die Merkmale der sachlichen und personellen Verflechtung auf andere Weise begründet worden sind, da echte und unechte Betriebsaufspaltung gleich zu behandeln sind (vgl. nur Senatsurteil in BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, unter B.II.3.c bb). Nicht entscheidend für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist, ob die wesentliche Betriebsgrundlage vor deren Begründung bereits zu einem Betriebsvermögen gehört hat. Abzustellen ist allein auf die vom Besitzunternehmer auf die Betriebsgesellschaft weitergeleitete Nutzungsmöglichkeit (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 5. Februar 2002 VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781, unter 2., m.w.N.).
- 26** (2) Da die reine Nutzungsüberlassung des Besitzunternehmens an das Betriebsunternehmen folglich auch bei der unechten Betriebsaufspaltung ausreicht, kommt es auf die Bilanzierungsfähigkeit des vermieteten Gegenstands als Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens nicht an. Entscheidend ist, dass die Rechtspositionen, die als Grundlage für ein werbendes Unternehmen ausreichen, grundsätzlich auch für die Betriebsführung in einem Pachtunternehmen genügen. Dies gilt jedenfalls, wenn wie hier, der Vermieter bzw. Verpächter zur Nutzungsüberlassung befugt ist (so für den Fall der echten Betriebsaufspaltung schon Senatsurteil in BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152, unter 2.a).
- 27** (3) Ohne Belang ist, ob die so entstandene (sachliche) Verflechtung auf einer Willensentscheidung des Besitzunternehmers oder ggf. auch aufgrund einer solchen der Eigentümer bzw. der anderen Vertragspartei des Mietvertrages mit dem Besitzunternehmen beruht. Ebenfalls unerheblich sind diese Willensentscheidungen, wenn sie zur (Zwangs-)beendigung der Betriebsaufspaltung führen. Es kommt lediglich auf die Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen aufgrund der Nutzung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an. Wie im Fall der echten Betriebsverpachtung (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 23. April 1996 VIII R 13/95, BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325, unter 3.b aa und bb) sind die Umstände, die ggf. nicht willentlich vom Besitzunternehmer beeinflussbar sind und zu einer Aufhebung der sachlichen Verflechtung und damit zur Aufdeckung aller stillen Reserven führen, nicht entscheidend (so schon Senatsurteil in BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, unter B.II.3.c bb (2)). So genügt es nach dem Leitsatz des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, dass die Person oder die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen, was im Einzelfall zu beurteilen ist. Lediglich an die Feststellung dieses einheitlichen Willens in beiden Unternehmen sind die vom Großen Senat des BFH geforderten strengen Anforderungen zu stellen. Die --auch hier vorliegende-- sachliche Verflechtung gewährleistet (bereits) diese Einflussnahme (so schon Senatsurteil in BFH/NV 2010, 208, unter II.1.c). Eines darüber hinausgehenden fiskalischen Interesses zur Sicherung stiller Reserven bedarf es nicht. Unerheblich ist demzufolge, wie es zu dieser Verflechtung gekommen ist oder ob vorliegend also der V das gemietete Grundstück an eine GmbH weitervermieten musste oder "nur" durfte.
- 28** 2. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen aus Sicht des Senats weder grundsätzlich gegen die Übertragung der zur echten Betriebsaufspaltung entwickelten Grundsätze auf den Fall der unechten Betriebsaufspaltung (unter a) noch im Hinblick auf das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung als solches (unter b).
- 29** a) Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung müssen die Rechtsfolgen der unechten Betriebsaufspaltung und diejenigen der echten Betriebsaufspaltung übereinstimmen. Verfassungsrechtliche Bedenken insoweit hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) bereits im Beschluss vom 14. Januar 1969 1 BvR 136/62 (BVerfGE 25, 28, BStBl II 1969, 389) nicht erkennen können. Diese Beurteilung hat der Senat in der Folgezeit geteilt (vgl. nur Senatsurteil vom 23. März 2011 X R 45/09, BFHE 233, 416, BStBl II 2011, 778, unter II.2., m.w.N.).
- 30** b) Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung führt auch an sich nicht zu einer willkürlichen Betrachtung der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit, sondern ist durch das Gesetz gedeckt, da § 21 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gerade die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu einer anderen Einkunftsart vorsieht (vgl. nur Senatsbeschluss vom 25. Juni 2013 X B 96/12, BFH/NV 2013, 1802, unter II.1.a aa, mit Hinweisen auch auf den BVerfG-Beschluss vom 12. März 1985 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475, unter C.I.2.). Das BVerfG hat in den Nichtannahmebeschlüssen vom 13. Januar 1995 1 BvR 1946/94 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1995, 223), vom 25. März 2004 2 BvR 944/00 (Neue Juristische Wochenschrift 2004, 2513, unter 1.b dd) und vom 14. Februar 2008 1 BvR 19/07 (HFR 2008, 754) die Frage, ob das Institut der Betriebsaufspaltung über eine ausreichende gesetzliche Grundlage verfügt, mehrfach positiv beantwortet (so schon Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 1802, unter II.1.a aa).
- 31** c) Letzteres gilt also insbesondere auch im vorliegenden Fall, in dem die bisherige Rechtsprechung zur sachlichen Verflechtung bei einer echten Betriebsaufspaltung aus Gleichheitsgründen auf die Voraussetzungen einer

sachlichen Verflechtung bei einer unechten Betriebsaufspaltung übertragen wird. Eine Verletzung des Art. 20 Abs. 3 GG vermag der Senat deshalb ebenso wenig erkennen wie einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG oder die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG.

32 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de