

## S.200 Betriebsaufspaltung in Fällen der Zwischenvermietung

### Was gilt bei Mietverhältnissen unter fremden Dritten?

Betriebsaufspaltung in Fällen der Zwischenvermietung  
StB Benjamin Schloßmann und StB Lars Wichmann \*

Das Thema Betriebsaufspaltung – insbesondere der Wegfall einer Betriebsaufspaltung – ist weiterhin ein Dauerbrenner in der Betriebsprüfungspraxis und damit ständiger Streitpunkt zwischen Steuerberatung und Finanzverwaltung. Die fortwährende Aktualität des Themas liegt darin begründet, dass das Rechtsinstitut trotz zahlreicher hierzu ergangener höchstrichterlicher Rechtsprechung in Bezug auf das Vorliegen seiner Tatbestandsmerkmale nach wie vor erhebliche Abgrenzungsproblematiken für die Anwender in Finanzverwaltung, Steuerberatung und Finanzgerichtsbarkeit bereithält. Dieser Beitrag setzt sich nachfolgend mit dem Vorliegen der Voraussetzung der personellen Verflechtung in Fällen der Zwischenvermietung auseinander, mit der sich der BFH bereits mit Urteil vom 28.11.2001 <sup>1</sup> befasste. Folglich wird nach einer zusammenfassenden Darstellung der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung anhand des genannten BFH-Urteils näher auf das Tatbestandsmerkmal der personellen Verflechtung in Fällen der Zwischenvermietung eingegangen. Daraufhin wird versucht, allgemeine Kriterien für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung in Zwischenvermietungsfällen zu entwickeln, um abschließend die Praxisrelevanz dieser Konstellation zu verdeutlichen.

Geißler, Betriebsaufspaltung, infoCenter, NWB EAAAB-13223

#### Kernfragen

- ▶ Unter welchen Voraussetzungen liegt eine personelle Verflechtung in Zwischenvermietungsfällen vor?
- ▶ Wann kann eine „Beherrschung“ angenommen werden?
- ▶ Welche Praxisauswirkungen ergeben sich aus dem Urteil des BFH vom 28.11.2001 - X R 50/97?

## I. Grundlagen der Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage einer gewerblich tätigen Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (= sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in

\* Märkische Revision GmbH, Essen.

1 Vgl. BFH, Urteil v. 28.11.2001 - X R 50/97 NWB LAAAA-89217, BStBl 2002 II S. 363.

dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (= personelle Verflechtung).<sup>2</sup>

## 1. Sachliche Verflechtung

Die sachliche Verflechtung wird regelmäßig durch die **Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage** durch das Besitz- an das Betriebsunternehmen begründet. Dabei muss das Besitzunternehmen nicht Eigentümerin der wesentlichen Betriebsgrundlage sein.<sup>3</sup> Wesentliche Betriebsgrundlagen sind für Zwecke der Betriebsaufspaltung stets solche Wirtschaftsgüter, denen ein **besonderes wirtschaftliches Gewicht** für die Betriebsführung des Betriebsunternehmens zukommt und die für die Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind.<sup>4</sup> Ob das Wirtschaftsgut stille Reserven enthält oder jederzeit durch ein anderes Wirtschaftsgut ersetzt werden könnte, ist hingegen nicht entscheidend.<sup>5</sup>

S.201

## 2. Personelle Verflechtung

Eine personelle Verflechtung liegt vor, sofern die hinter beiden selbständigen Unternehmen stehenden Personen einen **einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen** haben. Davon ist auszugehen, wenn dieselbe Person oder Personengruppe an beiden Unternehmen derart beteiligt ist, dass diese in beiden Unternehmen ihren Willen durchsetzen kann.<sup>6</sup> Für diese Durchsetzung des Willens sind i. d. R. die Stimmrechte in den einzelnen Unternehmen entscheidend.<sup>7</sup>

## 3. Folgen des Beginns einer Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung beginnt, sobald sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung gegeben sind. Die **Nutzungsüberlassung** der wesentlichen Betriebsgrundlage geht dann über die bloße Vermögensverwaltung hinaus und ist aufgrund des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens als gewerbliche Tätigkeit zu klassifizieren.<sup>8</sup> Das Besitzunternehmen stellt somit einen eigenständigen Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 2 EStG dar. Bei Personengesellschaften findet die **Abfärbetheorie** i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Anwendung, so dass sämtliche Einkünfte einer ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.<sup>9</sup>

## 4. Folgen des Wegfalls einer Betriebsaufspaltung

Das Ende einer Betriebsaufspaltung durch personelle oder sachliche Entflechtung führt mangels weiterer eigengewerblicher Tätigkeit regelmäßig zu einer **Betriebsaufgabe** nach § 16 Abs. 3 EStG

<sup>2</sup> Vgl. H 15.7 Abs. 4 Allgemeines EStH; BFH, Urteil v. 12.11.1985 - VIII R 240/81 NWB OAAAA-92151, BStBl 1986 II S. 296.

<sup>3</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 5.2.2002 - VIII R 25/01 NWB CAAAA-68873, BFH/NV 2002 S. 781; BFH, Urteil v. 18.8.2009 - X R 22/07 NWB MAAAD-33308, BFH/NV 2010 S. 208.

<sup>4</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.11.1985 - VIII R 342/82 NWB NAAAA-97659, BStBl 1986 II S. 299.

<sup>5</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.5.1993 - X R 78/91 NWB GAAAA-94611, BStBl 1993 II S. 718; BFH, Urteil v. 2.10.1997 - IV R 84/96 NWB KAAAA-96072, BStBl 1998 II S. 104.

<sup>6</sup> Vgl. BFH, Beschluss v. 8.11.1971 - GrS 2/71 NWB QAAAA-90792, BStBl 1972 II S. 63.

<sup>7</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.8.1992 - IV R 13/91 NWB NAAAA-94344, BStBl 1993 II S. 134; BFH, Urteil v. 18.2.1986 - VIII R 125/85 NWB KAAAA-97903, BStBl 1986 II S. 611.

<sup>8</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.11.1985 - VIII R 240/81 NWB OAAAA-92151, BStBl 1986 II S. 296.

<sup>9</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.11.1997 - IV R 67/96 NWB BAAAA-96143, BStBl 1998 II S. 254; BFH, Urteil v. 24.11.1998 - VIII R 61/97 NWB WAAAA-96538, BStBl 1999 II S. 483.

Meyer/Bäumli, in:  
Kanzler/Kraft/Bäumli,  
EStG Kommentar, 6.  
Aufl. 2021, § 15  
Rz. 465, NWB  
LAAAH-64468  
Söffing/Micker, Die Be-  
triebsaufspaltung, 8.  
Aufl. 2020, Rz. 282 ff.,  
NWB KAAAH-63787

des Besitzunternehmens und folglich zu einer Aufdeckung eventueller stiller Reserven.<sup>10</sup> Bei der bewussten Planung der Beendigung einer Betriebsaufspaltung kann eine Aufdeckung stiller Reserven in der **Gestaltungspraxis** jedoch häufig z. B. durch die Konstruktion einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, Einbringungen nach § 20 Abs. 1 UmwStG oder durch eine Betriebsverpachtung im Ganzen verhindert werden.<sup>11</sup>

Die vorstehende, zusammenfassende Darstellung der Grundsätze des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung verdeutlicht, dass neben einer Gewerbesteuerpflicht insbesondere die Verhaftung der stillen Reserven durch die Zuordnung zum Betriebsvermögen sowie deren im Hinblick auf eine Betriebsprüfung ungeplante Aufdeckung zu den bedeutendsten Effekten einer Betriebsaufspaltung gehören.

## II. Urteil des BFH vom 28.11.2001

Das BFH-Urteil vom 28.11.2001,<sup>12</sup> dessen Aussagen nun zusammenfassend dargestellt werden sollen, zeigt Leitlinien auf, wann in Fällen der Zwischenvermietung eine Betriebsaufspaltung angenommen werden kann.

### 1. Amtlicher Leitsatz

„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.“

### 2. Sachverhalt

Der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebsgesellschaft war Eigentümer eines bebauten Grundstücks, welches er an eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die Schwester des Mehrheitsgesellschafters war, vermietete. Die mietende GmbH war verpflichtet, das Grundstück nur für Zwecke der Weitervermietung zu nutzen, und vermietete dieses an die Betriebsgesellschaft. Andere Geschäfte als die Zwischenvermietung tätigte die GmbH nicht. Des Weiteren wurden die Mietverträge zwischen dem Grundstückseigentümer, der Zwischenmieterin und der Betriebsgesellschaft am selben Tag geschlossen.

Die Finanzverwaltung erkannte das Zwischenmietverhältnis wegen Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO nicht an, da bei einer angemessenen Gestaltung das Grundstück unmittelbar an die Betriebsgesellschaft vermietet worden wäre. Ein wirtschaftlich vernünftiger Grund für die Zwischenvermietung an die GmbH sei nicht erkennbar.

---

10 Vgl. BFH, Urteil v. 13.12.1983 - VIII R 90/81 NWB JAAAA-91937, BStBl 1984 II S. 474; BFH, Urteil v. 15.12.1988 - IV R 36/84 NWB XAAAA-92806, BStBl 1989 II S. 363.

11 Vgl. BMF, Schreiben v. 17.10.1994 - IV B 2 - S 2242 - 47/94 NWB JAAAA-77130, BStBl 1994 I S. 771; BFH, Urteil v. 17.4.2002 - X R 8/00 NWB EAAAA-89280, BStBl 2002 II S. 527.

12 Vgl. BFH, Urteil v. 28.11.2001 - X R 50/97 NWB LAAAA-89217, BStBl 2002 II S. 363.

### 3. Entscheidung des BFH

Die für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung relevante Voraussetzung der **sachlichen Verflechtung**<sup>13</sup> wurde aufgrund der Überlassung eines Grundstücks als wesentliche Betriebsgrundlage nicht problematisiert.

Die **personelle Verflechtung**<sup>14</sup> – Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen – war vorliegend die problematische sowie entscheidungserhebliche Voraussetzung. Der BFH legte für die Prüfung der Voraussetzungen der personellen Verflechtung nicht strenge zivilrechtliche Maßstäbe zugrunde, sondern beurteilte, wie im ertragsteuerlichen Bereich üblich, unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Maßstäbe.

Der BFH hebt in seiner Urteilsbegründung den für die Betriebsaufspaltung maßgebenden Beschluss des Großen Senats vom 8.11.1971<sup>15</sup> hervor und betont, dass die Beantwortung der Frage, ob eine personelle Verflechtung vorliege, nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu entscheiden sei und man hieran strenge Anforderungen zu stellen habe.

S. 202

Entscheidend für die personelle Verflechtung sei, dass die Geschicke des Besitzunternehmens und der Betriebsgesellschaft in allen wesentlichen Fragen der Betriebsführung durch ein und dieselben Personen bestimmt werden. Der **Beherrschungswille** müsse sich insbesondere auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen. Dieses soll nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, aufgelöst werden können.<sup>16</sup>

Die Auslegung des Begriffs „Beherrschung“ orientiere sich **nicht ausschließlich an zivilrechtlichen Gegebenheiten, sondern maßgeblich an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise**. Dazu verweist der BFH auf diesbezüglich ergangene Rechtsprechung zur sog. faktischen Beherrschung durch eine besondere tatsächliche Machtstellung in der Betriebsgesellschaft<sup>17</sup> und eine Beherrschungside ntität vermittelnde mittelbare Beteiligung.<sup>18</sup> Dieselben Grundsätze sollen auch im Falle einer Zwischenvermietung anzunehmen sein, wenn sich die Herrschaft über das Besitzunternehmen – mittelbar – über die Zwischenvermieterin auswirkt.

In der vorliegenden Konstellation sei nach Feststellungen der Tatsacheninstanz das Grundstück der GmbH der Schwester unter der Bedingung der Weitervermietung überlassen worden. Der BFH schlussfolgerte daraus, dass die Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft Inhalt des Zwischenmietverhältnisses war.

Der **Besitzunternehmer** habe daher durch einen Vertrag mit dem Zwischenmieter dafür Sorge getragen, dass dem Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen wird. Insbesondere durch die vereinbarten Regelungen zum Kündigungsrecht sei der Grundstückseigentümer im Zweifel befugt und in der Lage gewesen, die „Nutzungsüberlassung“ an die Zwischenmieterin zu beenden, um eine weitere Nutzung durch die Betriebsgesellschaft zu ge-

13 Vgl. Definition zur sachlichen Verflechtung in H 15. 7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH.

14 Vgl. Definition zur personellen Verflechtung in H 15. 7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH.

15 Vgl. BFH, Beschluss v. 8.11.1971 - GrS 2/71 NWB QAAAA-90792, BStBl 1972 II S. 63.

16 Vgl. BFH, Urteil v. 27.8.1992 - IV R 13/91 NWB NAAAA-94344, BStBl 1993 II S. 134, unter 2. b; und BFH, Urteil v. 21.8.1996 - X R 25/93 NWB XAAAA-95878, BStBl 1997 II S. 44.

17 Vgl. BFH, Urteil v. 29.1.1997 - XI R 23/96 NWB DAAAA-95876, BStBl 1997 II S. 437; BFH, Urteil v. 21.1.1999 - IV R 96/96 NWB UAAAA-89347, BFHE 187 S. 570, jeweils m. w. N.

18 Vgl. etwa BFH, Urteil v. 14.8.1974 - I R 136/70 NWB QAAAA-91002, BStBl 1975 II S. 112; BFH, Urteil v. 28.1.1982 - IV R 100/78 NWB DAAAA-91738, BStBl 1982 II S. 479; BFH, Urteil v. 10.11.1982 - I R 178/77 NWB NAAAA-91791, BStBl 1983 II S. 136; BFH, Urteil v. 22.1.1988 - III B 9/87 NWB TAAAA-92586, BStBl 1988 II S. 537; BFH, Urteil v. 26.8.1993 - IV R 48/91 NWB MAAAB-33862, BFH/NV 1994 S. 265; BFH, Urteil v. 16.6.1982 - I R 118/80 NWB WAAAA-91762, BStBl 1982 II S. 662; vgl. auch H 15.7 Abs. 6 „Mittelbare Beteiligung“ EStH.

währleiten, wodurch eine „Beherrschung des Grundverhältnisses“ mit der Zwischenvermieterin vorgelegen habe.

Darüber hinaus wurde es dem Besitzunternehmer durch die vertragliche festgehaltene Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft letztlich ermöglicht, auch auf die „laufenden Geschäfte“ der Zwischenvermieterin Einfluss zu nehmen. Der für eine gewerbliche Vermietung vorauszusetzende einheitliche Betätigungswille bestehe, da sich im Besitzunternehmen und in der Betriebsgesellschaft auf Dauer nur ein vom Vertrauen des Besitzunternehmers getragener, geschäftlicher Betätigungswille entfalten könne, der auch seine Interessen als Inhaber des Betriebsunternehmens berücksichtige.<sup>19</sup>

Nach Ansicht des BFH sei für das Vorliegen des Tatbestands der personellen Verflechtung maßgeblich, wem nach den allgemeinen Grundsätzen steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung die **Nutzungsüberlassung** an die Betriebsgesellschaft zuzurechnen ist. Dies sei entsprechend zu den Rechtsgrundsätzen bei Treuhandverhältnissen derjenige, welcher die Leistungsbeziehungen beherrscht und die Möglichkeit hat, Wirtschaftsgüter und Nutzungsmöglichkeiten am Markt zu verwerten.<sup>20</sup>

#### 4. Entscheidende Schlussfolgerungen aus dem Urteil

Der BFH misst neben den zivilrechtlichen Maßstäben vor allem wirtschaftlichen Gesichtspunkten entscheidende Bedeutung zu. Soweit also durch vertragliche Regelungen z. B. im Bereich der Kündigungsrechte oder die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten die Position des Grundstückseigentümers und der die Betriebsgesellschaft beherrschende Person oder Personengruppe derart weitreichend und durchschlagend ist, dass die Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft bereits Inhalt des Zwischenmietverhältnisses ist, soll die Zwischenvermietung ausgeblendet und eine personelle Verflechtung bejaht werden können.

Das familiäre Näheverhältnis zur Anteilseignerin der Zwischenvermietungsgesellschaft ist für die Beurteilung des BFH zutreffender Weise zunächst unbeachtlich.

Fußend auf die Entscheidung des Großen Senats vom 8.11.1971<sup>21</sup> stellt der BFH hier eindeutig heraus, dass die Beantwortung der Frage, ob eine personelle Verflechtung vorliegt, nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu entscheiden sei und an deren Voraussetzungen strenge Anforderungen zu stellen seien.

S. 203

### III. Kriterien zur Prüfung der personellen Verflechtung in Zwischenvermietungsfällen

Wie den vorstehenden Erläuterungen zu entnehmen ist, entwickelt das besprochene BFH-Urteil bezugnehmend auf bereits ergangene Rechtsprechung erste Kriterien zur Prüfung des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung in Zwischenvermietungsfällen. Danach kann nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine personelle Verflechtung gegeben sein, wenn sich die Herrschaft über das Besitzunternehmen – mittelbar – über die Zwischenvermieterin auswirkt.

19 Vgl. BFH, Urteil v. 28.1.1982 - IV R 100/78 NWB DAAAA-91738, BStBl 1982 II S. 479; BFH, Urteil v. 26.1.1989 - IV R 151/86 NWB QAAAA-92830, BStBl 1989 II S. 455, unter 3.).

20 Vgl. BFH, Urteil v. 17.12.1996 - IX R 30/94 NWB GAAAA-95862, BStBl 1997 II S. 406; BFH, Beschluss v. 15.1.1998 - IX B 25/97 NWB HAA-AB-39775, BFH/NV 1998 S. 994, m. w. N. der Rechtsprechung.

21 Vgl. BFH, Beschluss v. 8.11.1971 - GrS 2/71 NWB QAAAA-90792, BStBl 1972 II S. 63.

## 1. Auswirkung der Beherrschung des Besitzunternehmens über das Zwischenmietverhältnis

Anschließend an allgemeine Grundsätze, wonach sich der Beherrschungswille insbesondere auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen müsse, das nicht gegen den Willen des Besitzunternehmers aufgelöst werden können darf, soll der vor allem an wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Begriff des „Beherrschens“ auch die Beherrschung des Mietverhältnisses abdecken. Ein entscheidendes Indiz stellen in diesem Zusammenhang die **vereinbarten Kündigungsfristen** dar.

## 2. Erforderlicher Grad der Beherrschungsauswirkung

Darüber hinaus ging der BFH bei dem zu entscheidenden Sachverhalt davon aus, dass die Vermietung an die Betriebsgesellschaft bereits Inhalt des mit der Zwischenvermieterin geschlossenen Mietvertrags war. Dies ermöglichte dem Besitzunternehmer, auch auf die „laufenden Geschäfte“ der Zwischenvermieterin Einfluss zu nehmen, da diese sowohl auf die unternehmerischen Belange und Interessen des Besitz- als auch des Betriebsunternehmens Rücksicht zu nehmen hatte.

Fraglich bleibt daher, welche wirtschaftliche Gegebenheit für die Begründung der personellen Verflechtung ausschlaggebend war. Genügte die in den Verträgen über eine Nutzungsüberlassung vereinbarten Kündigungsmodalitäten aus, da somit die fortwährende Nutzung der wesentlichen Betriebsgrundlage durch das Betriebsunternehmen nicht durch die Zwischenmieterin gestört werden konnte? Oder musste darüber hinaus die tatsächliche Machtstellung, die es dem Besitzunternehmen erlaubte, auf die „laufenden Geschäfte“ der Zwischenvermieterin Einfluss zu nehmen und in Bezug auf die wesentliche Betriebsgrundlage seinen Willen durchzusetzen, hinzutreten?

Eine Antwort auf diese Frage gibt der BFH u. E. bereits in dem vorgestellten Urteil. Danach folgt die – für den Tatbestand der personellen Verflechtung entscheidungserhebliche – subjektive Zurechnung der Nutzungsüberlassung an die Betriebsgesellschaft den allgemeinen Grundsätzen steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung. Als Maßstab kann hierbei herangezogen werden, wer bei Treuhandverhältnissen den **Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwirklicht**.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können einem Treugeber nur dann zugerechnet werden, wenn dieser das Treuhandverhältnis beherrscht und der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt. Dazu muss der Treugeber nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnehmen, dass er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt.<sup>22</sup> Gegen eine beherrschende Stellung des Treugebers spricht es, wenn der Treuhänder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat.<sup>23</sup>

Daraus lässt sich u. E. schließen, dass nach Intention des BFH an das Vorliegen einer personellen Verflechtung in Fällen der Zwischenvermietung weiterhin strenge Anforderungen zu stellen sind. Die Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse in Bezug auf das Kündigungsrecht kann für sich allein keine personelle Verflechtung begründen. Bei wesentlichen eigenwirtschaftlichen Interessen der Zwischenvermieterin wird diese i. d. R. auf eigene Gefahr handeln und Trägerin von Rechten und Pflichten aus einem Mietverhältnis mit einer Betriebsgesellschaft sein. Insbesondere in Fällen der

22 Vgl. BFH, Urteil v. 27.1.1993 - IX R 269/87 NWB QAAAA-94933, DStR 1993 S. 830.

23 Vgl. BFH, Beschluss v. 31.3.1981 - VIII B 53/80 NWB QAAAB-02258, BStBl 1981 II S. 696.

Zwischenvermietung zwischen fremden Dritten dürfte das Vorliegen einer personellen Verflechtung daher eine Ausnahme darstellen.

### 3. Argumentation der Finanzverwaltung

Dem Urteil des BFH folgend bleibt der beherrschende Einfluss auf das Betriebsunternehmen nach Auffassung der Finanzverwaltung erhalten, wenn das Betriebsgrundstück einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an das Betriebsunternehmen überlassen wird.<sup>24</sup> Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung soll nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass der Mehrheitsgesellschafter einer Betriebs-GmbH und Alleineigentümer des Betriebsgrundstücks dieses einer zwischengeschalteten GmbH zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlässt.<sup>25</sup>

Insofern übernimmt die Rezeption durch die Finanzverwaltung grds. die Feststellungen des vorgestellten BFH-Urteils in Bezug auf den Einzelfall. Die darin angestellten rechtlichen Überlegungen werden u. E. in einigen Fällen allerdings verkürzt dargestellt, so dass das Urteil missverständlich als bloße Absage an Versuche der Steuerumgehung durch Zwischenschaltung eines weiteren Mietverhältnisses interpretiert werden kann. Eine eindeutige Direktive, wie die Grundsätze dieses Urteils des BFH zum Vorliegen der personellen Verflechtung in Zwischenvermietungsfällen durch die Finanzverwaltung gedeutet werden und anzuwenden sind, besteht nicht.

S. 204

In der Praxis wurde daher festgestellt, dass die Anforderungen an das Vorliegen einer personellen Verflechtung in Fällen der Zwischenvermietung von Vertretern der Finanzverwaltung regelmäßig weniger streng interpretiert werden, als der BFH dies u. E. intendierte. Die Prüfung, ob eine personelle Verflechtung – als fehlendes Tatbestandsmerkmal einer Betriebsaufspaltung – gegeben ist, erschöpft sich nach der in Betriebsprüfungen vertretenen Auffassung oft in der Ausgestaltung der vertraglich vereinbarten Kündigungsfristen und einer daraus resultierenden Möglichkeit, die ununterbrochene Nutzung der wesentlichen Betriebsgrundlage durch das Betriebsunternehmen zu gewährleisten.

### IV. Fazit

Trotz umfangreicher Rechtsprechung scheinen längst nicht alle Fragen zu dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung beantwortet, so dass sich Stpfl. hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung weiterhin verschiedenen Unsicherheiten konfrontiert sehen, die im Zweifel zu weitreichenden steuerlichen Auswirkungen führen können. Das bedeutet, dass sowohl für die Gestaltungs- als auch für die Abwehrberatung eine sehr detaillierte **Einzelfallprüfung** der Verträge und tatsächlichen Verhältnisse notwendig ist.

Die vorliegend besprochene Konstellation der Zwischenvermietung ist u. E. insbesondere im Bereich von Franchiseunternehmungen von Relevanz. Steuerberater werden ähnliche Sachverhalte im Hinblick auf die Gestaltungsberatung in den Blick nehmen müssen, um bei weiterhin unklarer Rechtslage eine abwägende Entscheidung zwischen möglichen Risiken durch einen Angriff im Rahmen einer Betriebsprüfung und möglicher wirtschaftlicher Nachteile durch vorbeugende Gestaltungen zu treffen. Für den Stpfl. bleibt die Betriebsaufspaltung aufgrund fehlender gesetzlicher Regelung und nicht abgeschlossener Rechtsfortbildung ein erheblicher „Risikofaktor.“

24 Vgl. H 15.7 (6) Mittelbare Beteiligung EStH.

25 Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 10.5.2012 - S 2240 A - 28 - St 219 NWB DAAAE-12306, 2.2.5 Mittelbare Vermietung.

Weitere Klarstellungen zur Betriebsaufspaltung, insbesondere zu Einzelfragen der sachlichen und personellen Verflechtung, wären u. E. zur Förderung der Rechtssicherheit – seien sie legislativen oder jurisdiktiven Ursprungs – wünschenswert und notwendig.

### **Kernaussagen**

- ▶ Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmen subjektiv zugerechnet werden kann.
- ▶ Der Begriff „Beherrschung“ ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auszulegen. Grundsätzlich muss die beherrschende Person(-engruppe) ihren Willen hinsichtlich aller wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen durchsetzen können.
- ▶ Mangels eindeutiger Positionierung der Finanzverwaltung führt das Urteil des BFH nicht zu einer Steigerung der Rechtssicherheit. In der Praxis ist weiterhin einzelfallbezogen nach Würdigung der individuellen Verhältnisse zu entscheiden.

### **AUTOREN**

---

#### **Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann**

ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Märkischen Revision GmbH in Essen. Er verantwortet den Bereich Steuerberatung der Märkischen Revision GmbH. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Unternehmensnachfolge- sowie Umstrukturierungsberatung mittelständischer Unternehmen.

#### **Dipl.-Finanzwirt StB Lars Wichmann, LL.M**

ist als Prokurist bei der Märkischen Revision GmbH in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der steuerlichen Gestaltungs- und Umstrukturierungsberatung und in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

#### **Fundstelle(n):**

StuB 5/2021 Seite 200  
NWB RAAAH-72608