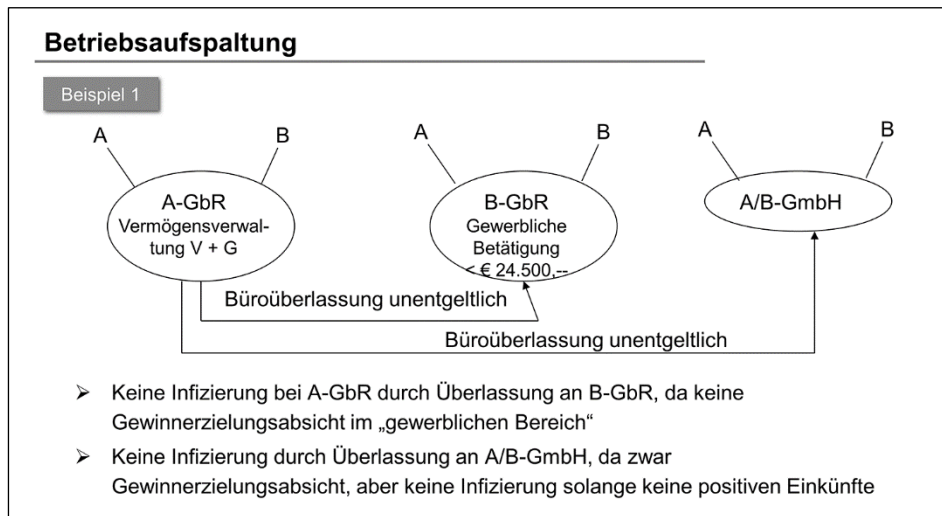


A. Betriebsaufspaltung

I. Keine Infizierung bei mangelnder Gewinnerzielungsabsicht bzw. mangelnden positiven Einkünften

Beispiel 1:¹



A und B sind zu 50 % an der vermögensverwaltenden A-GbR beteiligt. Ferner sind A und B zu jeweils 50 % an der gewerblich tätigen B-GbR beteiligt (diese erzielt jährliche Einnahmen i.H.v. 2.400 €). Schließlich sind A und B zu jeweils 50 % an der A/B-GmbH beteiligt. Die A-GbR überlässt unentgeltlich Büroräume zur Eigennutzung an die B-GbR sowie an die A/B-GmbH. Die A/B-GmbH schüttet nicht aus.

Der BFH lehnt im Beispielsfall eine **Infizierung der Einkünfte** der A-GbR nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ab. Im Hinblick auf die Überlassung von Räumlichkeiten an die B-GbR mangelt es an einer erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht. Im Hinblick auf die Überlassung von Räumlichkeiten an die A/B-GmbH mangelt es an positiven Einkünften.

Die Einkünfte des Besitzunternehmens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen voraus, dass das **Besitzunternehmen Gewinnerzielungsabsicht** hat.² Hier ist strikt zu differenzieren zwischen der Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Mitunternehmerschaft und der Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft:

¹ BFH-Urt. v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881

² BFH-Urt. v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl II 1998, 254

1. Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Mitunternehmerschaft

Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grundsätzlich, wenn der mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen **unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt** überlassen werden. Ist die **Betriebsgesellschaft eine Personengesellschaft**, kann auch ein höherer Gewinn der Betriebsgesellschaft nicht auf die Besitzgesellschaft durchschlagen. Die Einkünfte aus der Betriebspersonengesellschaft werden den Gesellschaftern unmittelbar gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als gewerbliche Beteiligungseinkünfte zugerechnet, auch wenn diese zugleich an der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind.³

Vor diesem Hintergrund kann aus der Überlassung von Räumlichkeiten der A-GbR an die B-GbR, die gewerblich tätig ist, aber mangels Überschreitung des Freibetrags nicht gewerbsteuerpflichtig ist, eine Gewerblichkeit der Tätigkeit der A-GbR nicht hergeleitet werden.

Im entschiedenen Sachverhalt war streitig, ob eine **entgeltliche oder eine unentgeltliche Überlassung** vorliegt. Zunächst war ein entgeltlicher Überlassungsvertrag abgeschlossen. Dieser wurde aber nicht tatsächlich durchgeführt. Vor diesem Hintergrund ist dieser aus Sicht des BFH unbeachtlich.

2. Überlassung an eine Betriebskapitalgesellschaft

Bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebskapitalgesellschaft kann die Gewinnerzielungsabsicht daraus abgeleitet werden, dass nicht aus der Nutzungsüberlassung ein **Gewinn** erwirtschaftet wird, sondern **mittelbar aus der Erzielung höherer Beteiligungseinkünfte des Besitzunternehmens**. Infolge der unentgeltlichen oder zu billigen Überlassung erhöht sich der Gewinn auf der Ebene der Betriebskapitalgesellschaft, was zu entsprechend **höheren Gewinnausschüttungen** führen kann, die die Ausgaben des Besitzunternehmens übersteigen.⁴

Gleichwohl lehnt der BFH im entschiedenen Fall die Umqualifizierung der Einkünfte der A-GbR ab. Einer Abfärbung der Einkünfte, die zur Umqualifizierung insgesamt erzielter gewerblicher Einkünfte führt, bedarf es nach Auffassung des BFH nicht, solange überhaupt keine positiven gewerblichen Einkünfte erzielt werden. Solange **keine positiven gewerblichen Einkünfte**

³ Vgl. nur BFH-Urt. v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl II 2002, 221

⁴ BFH-Urt. v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391; BFH-Beschl. v. 17.1.2007 – IV B 38/05, Juris

Das Aktuellste im Steuerrecht

Aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung von GmbH und Gesellschafter

erzielt werden, kann das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet sein. Da eine solche vermögensverwaltende Personengesellschaft, die keine positiven gewerblichen Einkünfte erzielt, nicht zur Aufstellung einer einheitlichen Bilanz verpflichtet sei, bedürfe es auch **aus Vereinfachungsgründen keine einheitliche Qualifikation** auf der Ebene der Personengesellschaft.

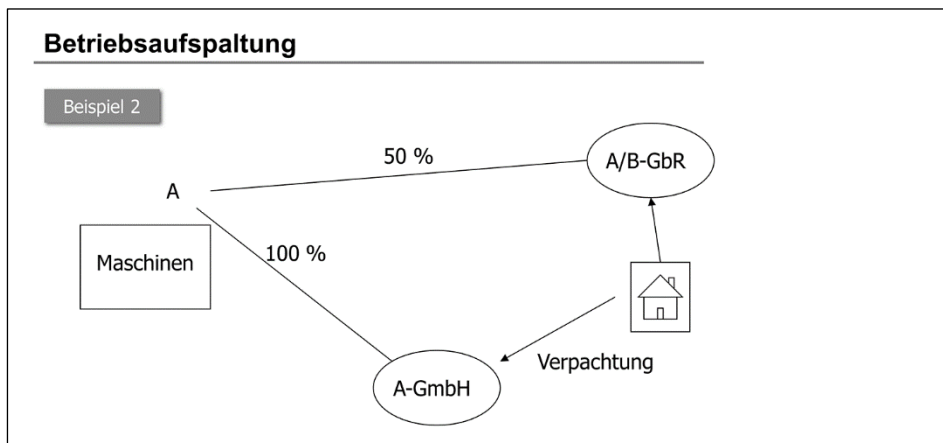
Für die Frage, ob positive Einkünfte erzielt würden, soll auf die im **jeweils konkreten Veranlagungszeitraum** erzielten Einkünfte abgestellt werden.

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass dieser Sichtweise nicht entgegensteht, dass das **Besitzunternehmen es in der Hand hat**, aus der Betriebskapitalgesellschaft auszuschütten oder zur Vermeidung der Abfärbung der Einkünfte auf der Ebene des Besitzunternehmens die Ausschüttung zu unterlassen.

Vor dem Hintergrund, dass mangels positiver Einkünfte die Abfärbung abgelehnt wurde, hat der BFH nicht entschieden, ob die zur **Freiberuflichkeit entwickelte Bagatellgrenze** auch für vermögensverwaltende Personengesellschaften gilt.

II. Einbringung des Besitzunternehmens

Beispiel 2:



A ist Alleineigentümer eines Maschinenparks. A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH, an die der Maschinenpark verpachtet wird. Die Eheleute A erwerben ein Grundstück als Miteigentümergeinschaft, an der beide Eheleute zu jeweils 50 % beteiligt sind. Das Grundstück wird an die A-GmbH verpachtet, die auf diesem Grundstück ihre einzige Betriebstätte betreibt. A gliedert sein Einzelunternehmen auf die A-GmbH aus. Der Miteigentumsanteil am Betriebsgrundstück wird i.R.d. Ausgliederung nicht mitübertragen. Aus der Grundstücksgemeinschaft erklärten die Eheleute vor der Ausgliederung und nach der Ausgliederung Einkünfte aus Vermietung und