

Gefährdung von PropCo-OpCo-Strukturen durch BFH-Rechtsprechungsänderung

DER BFH HAT MIT URTEIL VOM 16.09.2021 (AZ. IV R 7/18) SEINE LANGJÄHRIGE RECHTSPRECHUNG ZU BETRIEBSAUFSPALTUNGEN GEÄNDERT. DIESE RECHTSPRECHUNGSÄNDERUNG BIETET POTENZIELLEN „ZÜNDSTOFF“ FÜR SÄMTLICHE FÄLLE, IN DENEN EINE GRUNDBESITZENDE PERSONENGESELLSCHAFT EINER SCHWESTERGESELLSCHAFT FLÄCHEN ZUR AUSÜBUNG EINER GEWERBLICHEN TÄTIGKEIT ÜBERLÄSST, WAS INSBESONDERE IN KONZERNSTRUKTUREN HÄUFIG VORZUFINDEN IST.

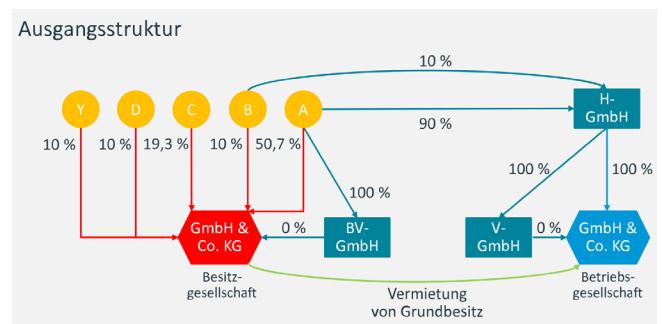
Executive Summary

- Der BFH hat seine langjährige Rechtsprechung zu den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung im Hinblick auf das Merkmal der „personellen Verflechtung“ für die Fälle geändert, in denen das Besitzunternehmen eine Personengesellschaft ist.
- Die mittelbare Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft über eine Kapitalgesellschaft hat – wie schon zuvor auch bei dem Betriebsunternehmen – keine abschirmende Wirkung mehr und kann die personelle Verflechtung nicht mehr verhindern (**Rechtsprechungsänderung**).
- Liegt nach den neuen Grundsätzen des BFH eine Betriebsaufspaltung vor, kann die Besitz-Personengesellschaft die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nicht beanspruchen, weil sie selbst originär gewerblich tätig wird.
- Ob die Finanzverwaltung eine Vertrauensschutzregelung für Altfälle vorsieht, ist derzeit noch unklar.
- Für die sog. „kapitalistische“ Betriebsaufspaltung, bei der das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist, sollte die Rechtslage unverändert sein, so dass in diesen Fällen grundsätzlich keine Betriebsaufspaltung vorliegt.
- Mittels geeigneter Gestaltungsmöglichkeiten haben die betroffenen Strukturen aber auch künftig noch gute Chancen darauf, die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung zu beanspruchen.
- Wir empfehlen aktuelle Strukturen zu überprüfen und ggf. anzupassen.

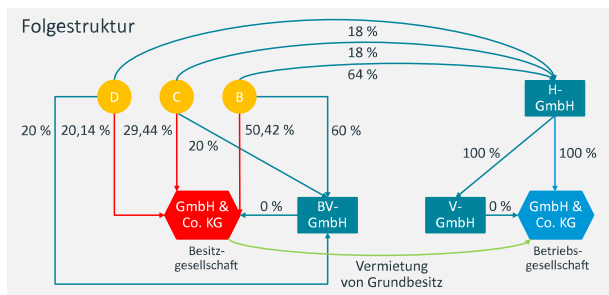
Nachfolgend wird kurz der streitgegenständliche Sachverhalt dargestellt, bevor auf die wesentlichen Entscheidungsgründe eingegangen wird. Anschließend geben wir einen Ausblick über die Rechtsfolgen für die Praxis.

Darstellung des Sachverhalts

Eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (nachfolgend „**Besitzgesellschaft**“; in den Schaubildern rot unterlegt) vermietete eine ehemalige Produktionshalle mit Büro- und Nebenräumen an eine weitere GmbH & Co. KG (nachfolgend „**Betriebsgesellschaft**“; in den Schaubildern blau unterlegt), die die vermietete Immobilie neben weiteren Grundstücken betrieblich nutzte. Die Beteiligungsverhältnisse an den Gesellschaften stellten sich zunächst wie folgt dar:



Nach dem Tod des (Mehrheits-)Gesellschafters A gestalteten sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt:



Die jeweiligen Satzungen der dargestellten GmbHs enthielten in den Streitjahren die Regelung, dass für Gesellschafterbeschlüsse, die den Gesellschaftsvertrag oder die Auflösung der Gesellschaft betreffen, 75 % aller vorhandenen Stimmen erforderlich waren. Dies galt ebenfalls für Geschäfte, die der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen. Im Übrigen reichte die Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Die Gesellschaftsverträge der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft sahen keine besonderen Regelungen für Gesellschafterbeschlüsse vor.

In den Streitjahren erzielte die Besitzgesellschaft ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks an die Betriebsgesellschaft. In ihren Gewerbesteuererklärungen für diese Zeit machte die Besitzgesellschaft zunächst nur die einfache gewerbesteuerliche Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG geltend. Danach wird die Summe des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Im Rahmen einer bei der Besitzgesellschaft stattfindenden Außenprüfung beantragte die Besitzgesellschaft die Anwendung der **erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung** gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Danach tritt an die Stelle der einfachen gewerbesteuerlichen Kürzung (vgl. zuvor) auf Antrag bei Unternehmen, die **grundsätzlich ausschließlich eigenen Grundbesitz** verwalten und nutzen (oder danebenbestimmte erlaubte, aber nicht begünstigte Tätigkeiten erbringen), die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung

des eigenen Grundbesitzes entfällt. Der Prüfer traf zur Gewerbesteuer keine Feststellungen.

Das Finanzamt lehnte den Antrag der Besitzgesellschaft auf Gewährung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung ab. Die gegen die Entscheidung des Finanzamts gerichtete Klage hatte erstinstanzlich Erfolg. Die von dem Finanzamt hiergegen eingelegte Revision hatte indes ebenfalls Erfolg.

Überblick Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden (sog. sachliche Verflechtung) und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen **einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen** haben (sog. personelle Verflechtung). Dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das **Besitzunternehmen selbst originär gewerblich tätig**, selbst wenn es nur einer Vermietung nachgeht.

Überblick erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung

Grundstücksunternehmen, die allein aufgrund ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig sind, wird unter Einhaltung der zuvor dargestellten Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG die Möglichkeit gegeben, die Grundstückserträge komplett von der Gewerbesteuerpflicht zu befreien. Dies setzt vor allem voraus, dass das Grundstücksunternehmen selbst keine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen originär gewerbliche Einkünfte erzielt. Denn der Zweck der sog. Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf die unschädliche Vermögensverwaltung, sondern auf



die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet.

Auf die im Rahmen des Fondsstandortgesetzes im Jahr 2021 eingefügte Erweiterung der Vorschrift soll hier nicht eingegangen werden

Wesentliche Entscheidungsgründe

Der Inanspruchnahme der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung stand entgegen, dass in den Streitjahren zwischen der Besitzgesellschaft (als sog. Besitzunternehmen) und der Betriebsgesellschaft (als sog. Betriebsunternehmen) eine Betriebsaufspaltung bestanden hat. Das Finanzgericht ging noch im Einklang mit der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung davon aus, dass – im Gegensatz zu einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft – durch eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an der Besitzgesellschaft keine personelle Verflechtung begründet werden kann und mithin eine der Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsaufspaltung fehlt. Der erkennende BFH-Senat wollte an diesen Grundsätzen jedoch nicht mehr festhalten und führte in der Folge eine Rechtsprechungsänderung herbei.

Nach der eher überraschenden Entscheidung des BFH kann nunmehr auch bei einer mittelbaren Beteiligung am Besitzunternehmen eine **personelle Verflechtung** angenommen werden. Für die personelle Verflechtung ist danach entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personengruppe bestimmt wird, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht. Dies wird regelmäßig durch die Mehrheitsbeteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen indiziert (sog. **Beherrschungsidentität**). Für die Beurteilung einer personellen Verflechtung zwischen der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft sind bei den Gesellschaftern **auch deren mittelbare Beteiligungen über Kapitalgesellschaften** (BV-GmbH bzw. H-GmbH) **sowohl an der Betriebsgesellschaft als auch – in Änderung der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung – an der Besitzgesellschaft** als Besitz-Personengesellschaft **zu berücksichtigen**.



Für Zwecke der Betriebsgesellschaft ging der BFH bereits länger davon aus, dass eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft gewährleisten kann, einen beherrschenden Einfluss auf das Betriebsunternehmen auszuüben. Wenn jedoch die Herrschaft über das Betriebsunternehmen nicht auf einer unmittelbaren Beteiligung beruhen muss, sondern auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann, muss dies auch für eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an dem Besitzunternehmen jedenfalls insoweit gelten, als dieses Besitzunternehmen eine Personengesellschaft ist (**Rechtsprechungsänderung**). Für Zwecke der Besitzgesellschaft lehnte der BFH eine Beherrschung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft bislang ab (sog. Durchgriffsverbot).

Im Streitfall führten die Beteiligungsverhältnisse bezogen auf A bzw. nach dessen Tod jedenfalls bezogen auf die Personengruppe (bestehend aus B, C und D) zur Beherrschungsidentität hinsichtlich der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft. Über ihre Mehrheitsbeteiligungen konnten die Personen maßgeblichen Einfluss auf die Betriebsgesellschaft nehmen, da sie über mehr als 75% aller vorhandenen Stimmen verfügten, was nach den Gesellschaftsverträgen (auch) der H-GmbH erforderlich war. Gleiches gilt für die Besitzgesellschaft bzw. die BV-GmbH als Komplementärin der Besitzgesellschaft.

Die Voraussetzung der **sachlichen Verflechtung** war in der streitgegenständlichen Struktur unproblematisch gegeben, weshalb hierauf vorliegend nicht näher eingegangen wird.



Rechtsfolgen für die Praxis

Die Grundsätze des Urteils gelten für solche Konstellationen, in denen das Besitzunternehmen eine Personengesellschaft ist. Betroffen sind insbesondere sog. PropCo-OpCo-Strukturen, wie sie bspw. im Hotelbereich oder zur Auslagerung von Kantinenbetrieben o. Ä. häufig vorzufinden sind. Bis feststeht, ob die Finanzverwaltung Vertrauensschutz für solche Fälle gewährt, in denen die Grundsätze der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zur personellen Verflechtung bei Betriebsaufspaltungen angewendet wurden, bergen diese Strukturen aktuell die Gefahr, dass die gewerbesteuerfreien Vermietungseinkünfte nunmehr aufgrund einer originär gewerblichen Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen.

Ein Trostpflaster ist immerhin die Mitteilung des I. Senats des BFH, wonach die Grundsätze einer „kapitalistischen“ Betriebsaufspaltung, bei der das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist, weiterhin angewendet werden. Nach Auffassung des I. Senats können einer Kapitalgesellschaft als Besitzunternehmen weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an dem Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion „zugerechnet“ werden (sog. Durchgriffsverbot).

Für bisher installierte Strukturen, bei denen das Besitzunternehmen eine Personengesellschaft ist und bei denen (im Vertrauen auf die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung) die personelle Verflechtung durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft verhindert werden sollte, bieten sich vor dem Hintergrund der Rechtsprechungsänderung zur Verhinderung einer Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens gleichwohl **Gestaltungsmöglichkeiten**.

Zum einen kann die Besitz-Personengesellschaft im Wege eines **Rechtsformwechsels** in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden. Auch kommt eine **Anwachsung** der Besitz-Personengesellschaft mit sämtlichen Aktiva und Passiva auf eine beteiligte Kapitalgesellschaft (z. B. die Komplementär-GmbH) in Betracht. In beiden Fällen wäre das Besitzunternehmen anschließend eine Kapitalgesellschaft, so dass eine personelle Verflechtung unter

Berücksichtigung der Grundsätze des (für Kapitalgesellschaften zuständigen) I. Senats des BFH ausscheidet. In diesen Szenarien müssen allerdings auch die ertragsteuerlichen Folgewirkungen bedacht werden, weil die Gesellschafter fortan Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen würden. Auch die grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen dürfen bei diesen Gestaltungen keinesfalls unberücksichtigt bleiben, weil die Anwachsung – anders als der identitätswahrende Formwechsel – ein grundsätzlich grunderwerbsteuerbarer Vorgang ist. Allerdings kann die Grunderwerbsteuerpflicht ggf. durch die Inanspruchnahme der Begünstigungsvorschriften für Personengesellschaften (§§ 5, 6 GrEStG) oder der Konzernklausel in § 6a GrEStG vermieden werden, was im konkreten Einzelfall geprüft werden muss.

Ggf. kommt auch der Weg über die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG in Betracht. Denn nach dem BMF-Schreiben vom 10.11.2021 (Rz 84) kommen im Falle einer Betriebsaufspaltung zwischen der optierenden Gesellschaft und einem oder mehreren Gesellschaftern die allgemeinen Grundsätze der Betriebsaufspaltung vollumfänglich zur Anwendung.

Je nach Einzelfall und gegebener Beteiligungsstruktur kann auch die bloße Änderung der Vorbehaltsgeschäfte in dem Gesellschaftsvertrag der Besitz-Personengesellschaft zielführend sein, so dass nicht die beherrschende Person(engruppe) im Alleingang über den Miet- oder Pachtvertrag mit der Betriebsgesellschaft entscheiden kann. Hier kommt es aber maßgeblich darauf an, ob die konkrete Beteiligungssituation diesen Weg hergibt und ob dies von der „schädlichen“ Person(engruppe) überhaupt gewünscht ist.

Fazit

Das überraschende Urteil des BFH macht es für Steuerpflichtige in bestimmten Situationen schwieriger, die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung in Anspruch zu nehmen. Ob die Finanzverwaltung die Grundsätze aus dem aktuellen Urteil übernimmt ist, aktuell genauso unklar wie die Gewährung von Vertrauensschutz für in der Vergangenheit installierte Strukturen.



Allerdings sehen wir gute Chancen, dass die Beanspruchung der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung mittels geeigneter Gestaltungen weiterhin erreicht werden kann. Hierzu ist eine genaue Prüfung des Einzelfalls unter Berücksichtigung sämtlicher Interessen der Beteiligten Gesellschafter unverzichtbar.

Sprechen Sie uns gerne an!

Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
dirk.koch@gsk.de

Dr. Petra Eckl

Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
Fachanwältin für Steuerrecht
petra.eckl@gsk.de

Dominik Berka

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finw.
dominik.berka@gsk.de

Sebastian Gerhards

Rechtsanwalt
sebastian.gerhards@gsk.de

Esther Seibt-Pfitzner

Rechtsanwältin
esther.seibt-pfitzner@gsk.de

Stephan Wachsmuth LL.M.

Rechtsanwalt
stephan.wachsmuth@gsk.de

Felix Schill LL.M.

Rechtsanwalt
felix.schill@gsk.de

Laura Wellnitz

Rechtsanwältin
laura.wellnitz@gsk.de



YOUR PERSPECTIVE.

GSK.DE | GSK-LUX.COM

Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK Stockmann

BERLIN

Mohrenstraße 42
10117 Berlin
T +49 30 203907-0
F +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG

Mittermaierstraße 31
69115 Heidelberg
T +49 6221 4566-0
F +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT/M.

Bockenheimer Landstr. 24
60323 Frankfurt am Main
T +49 69 710003-0
F +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
T +49 89 288174-0
F +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG

Neuer Wall 69
20354 Hamburg
T +49 40 369703-0
F +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

LUXEMBURG

GSK Luxembourg SA
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxembourg
T +352 271802-00
F +352 271802-11
luxembourg@gsk-lux.com



YOUR PERSPECTIVE.

GSK.DE | GSK-LUX.COM