

Betriebsaufspaltung

von Dr. Sebastian KORTS, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerstrafverteidiger, MBA,
M.I.Tax

www.steuerrecht.com

Stand: 07. April 2026

Inhalt:

1. Einordnung und Beratungsrelevanz

2. Rechtliche Grundlage

3. Zivilrechtliche Grundlage

3.1 Ausgangsstruktur von Besitz- und Betriebsunternehmen

3.2 Die wesentliche Betriebsgrundlage als zivilrechtlicher Anknüpfungspunkt

3.3 Die personelle Verflechtung als Beherrschungsfrage

3.4 Sonderformen und Abgrenzungen

4. Steuerliche Grundlage mit Normen

4.1 Einkommensteuerliche Grundlage

4.2 Beginn der steuerlichen Betriebsaufspaltung

4.3 Beendigung der Betriebsaufspaltung

4.4 Gewerbesteuerliche Grundlage

4.5 Umsatzsteuerliche Grundlage

4.6 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlage

4.7 Finanzierungs- und Sicherheitenfragen

5. Wann und warum wird die Betriebsaufspaltung eingesetzt?

6. Typische Risiken und Fehlerquellen

7. Kurzer Praxisfall

8. Ergebnis

1. Einordnung und Beratungsrelevanz

Die Betriebsaufspaltung ist keine Gesellschaftsform im zivilrechtlichen Sinn, sondern ein richterrechtlich geprägtes Institut des Ertragsteuerrechts. Die aktuelle Verwaltungsauffassung beschreibt sie dahin, dass ein Besitzunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlässt und eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in dem Sinne beherrscht, dass sie in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Der BFH hat zudem hervorgehoben, dass sich das Institut von seinem ursprünglichen Missbrauchsabwehrgedanken dogmatisch verselbständigt hat.

Für den Steuerberater ist die Betriebsaufspaltung deshalb von erheblicher praktischer Bedeutung, weil sie regelmäßig dort entsteht, wo der Mandant seine operative Tätigkeit haftungs- oder nachfolgeorientiert von wesentlichen Vermögenswerten trennt, insbesondere von Betriebsimmobilien, Maschinenparks, Patenten oder zentralen Beteiligungen. Ihr Risiko liegt gerade darin, dass sie häufig nicht bewusst „eingeführt“ wird, sondern kraft tatsächlicher und gesellschaftsrechtlicher Verhältnisse entsteht. Sobald die Voraussetzungen vorliegen, qualifiziert die an sich vermögensverwaltende Überlassung steuerlich in den Gewerbebereich um, mit allen Folgewirkungen für Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Bilanzierung und Beendigungstatbestände.

2. Rechtliche Grundlage

Rechtlich ist die Betriebsaufspaltung ein Zuordnungs- und Qualifikationsinstitut. Sie beruht nicht auf einer eigenen gesetzlichen Typisierung im BGB oder HGB, sondern auf der Verbindung zivilrechtlich getrennter Rechtsträger mit einer steuerrechtlich einheitlich bewerteten wirtschaftlichen Betätigung. Ausgangspunkt ist stets, dass ein „normalerweise einheitlicher“ Betrieb auf zwei Rechtsträger verteilt wird: Das Besitzunternehmen hält oder disponiert über die wesentlichen Betriebsgrundlagen, während das Betriebsunternehmen die operative Leistungserstellung übernimmt. Der BFH knüpft diese Einheit nicht an einen einheitlichen Rechtsträger, sondern an den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen hinter beiden Unternehmen.

Dogmatisch ist zu unterscheiden zwischen der rechtlichen Außenstruktur und ihrer steuerlichen Würdigung. Außenrechtlich können Besitz- und Betriebsunternehmen Einzelunternehmen, GbR, KG, GmbH oder andere zulässige Rechtsträger sein. Innensteuerlich fragt die Betriebsaufspaltung dagegen, ob die Vermögensüberlassung noch private Fruchtziehung oder bereits Teil einer gewerblichen Gesamtbetätigung ist. Genau an dieser Schnittstelle liegt die eigentliche Berateraufgabe: Nicht die Bezeichnung des Vertrags oder der Gesellschaft ist entscheidend, sondern die Verbindung von Nutzungsüberlassung und Beherrschung.

3. Zivilrechtliche Grundlage

3.1 Ausgangsstruktur von Besitz- und Betriebsunternehmen

Zivilrechtlich setzt die Betriebsaufspaltung zunächst zwei voneinander getrennte Rechtsträger voraus. Typisch ist die Konstellation, dass eine natürliche Person, eine Familien-GbR oder eine vermögensverwaltende KG eine Immobilie hält und diese an eine vom selben Gesellschafterkreis beherrschte GmbH vermietet. Ebenso kommen Schwesterpersonengesellschaften in Betracht. Die steuerrechtliche Besonderheit entsteht also nicht aus einem speziellen Gesellschaftsvertrag, sondern aus dem Zusammenwirken eines Überlassungsverhältnisses mit einer deckungsgleichen oder zumindest beherrschungsideologischen Gesellschafterstellung.

Die zivilrechtliche Basis der Nutzungsüberlassung kann sehr unterschiedlich ausgestaltet sein. In Betracht kommen Miet-, Pacht-,

Leasing-, Lizenz-, Darlehens- oder sonstige Nutzungsverträge. Für den Beginn der sachlichen Verflechtung kommt es nach der Verwaltungsauffassung und der BFH-Rechtsprechung allein auf die tatsächliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Nutzung an; unerheblich ist, ob die Überlassung zunächst unentgeltlich erfolgt oder ob sie auf schuldrechtlicher oder dinglicher Grundlage beruht. Damit ist für die Beratungspraxis klar: Schon die tatsächliche Nutzung kann die steuerliche Wirkung auslösen, auch wenn die zivilrechtliche Vertragsgestaltung noch vorläufig, unentgeltlich oder nur rudimentär dokumentiert ist.

3.2 Die wesentliche Betriebsgrundlage als zivilrechtlicher Anknüpfungspunkt

Die sachliche Verflechtung setzt voraus, dass das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine für dieses wesentliche Betriebsgrundlage überlässt. Nach der Rechtsprechung geht es dabei um Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsführung besonderes Gewicht haben und den Betrieb prägen, typischerweise Betriebsgrundstücke, Produktionshallen, Spezialanlagen oder zentrale immaterielle Rechte. Der BFH betont, dass durch die Überlassung einer solchen wesentlichen Grundlage die Koordination der Geschäftspolitik beider Unternehmen wirtschaftlich sichergestellt wird.

Wichtig ist, dass der Berater den Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage funktional und nicht rein formal versteht. Es genügt nicht, dass ein Wirtschaftsgut einen hohen Wert hat; entscheidend ist seine betriebliche Schlüsselstellung. Umgekehrt kann ein Wirtschaftsgut auch dann in den betrieblichen Zusammenhang des Besitzunternehmens einbezogen sein, wenn es selbst nicht die einzige oder isoliert wesentliche Grundlage ist, seine Überlassung aber in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der eigentlichen Kernwirtschaftsgüter steht. Die Verwaltung nennt ausdrücklich auch Patente und Erfindungen.

Für die zivilrechtliche Betrachtung ist außerdem bedeutsam, dass nicht zwingend das zivilrechtliche Eigentum des Besitzunternehmens an der überlassenen Betriebsgrundlage vorliegen muss. Der BFH hat entschieden, dass eine Betriebsaufspaltung auch dann vorliegen kann, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft überlässt, nicht im Eigentum des

Besitzunternehmens steht. Für die Beratung bedeutet das, dass auch Untervermietungs-, Weiterüberlassungs- oder vergleichbare Nutzungsstrukturen nicht vorschnell aus dem Anwendungsbereich herausgenommen werden dürfen.

3.3 Die personelle Verflechtung als Beherrschungsfrage

Die personelle Verflechtung ist das zweite tragende Merkmal der Betriebsaufspaltung. Sie liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Bei einem nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierten Besitzunternehmen ist dies nach der Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch im Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Eine solche Beherrschungsidentität kann auch ohne völlige Beteiligungsidentität vorliegen, wenn Mehrheitsgesellschafter oder Mehrheits-Personengruppe in beiden Einheiten die maßgeblichen Entscheidungen bestimmen.

Gerade für Familien- und Mittelstandsmandate ist entscheidend, dass die personelle Verflechtung weder schematisch noch rein familienbezogen geprüft werden darf. Ehegatten werden nicht automatisch zusammengerechnet. Die Verwaltungsauffassung verweist für das sogenannte Wiesbadener Modell ausdrücklich darauf, dass keine Betriebsaufspaltung vorliegt, wenn an dem Besitzunternehmen der eine Ehegatte und an dem Betriebsunternehmen der andere Ehegatte beteiligt ist. Ebenso zeigt die aktuelle Rechtsprechung zu minderjährigen Kindern, dass Stimmrechte nicht ohne Weiteres einem Elternteil zugerechnet werden, wenn für die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Ebenso wichtig ist das Durchgriffsverbot bei Besitzkapitalgesellschaften. Ist das Besitzunternehmen selbst eine Kapitalgesellschaft, kommt es darauf an, ob diese Kapitalgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Ein Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner ist nach der Rechtsprechung unzulässig. Der BFH hat dies in seinem Urteil vom 22. Februar 2024 für die umgekehrte Betriebsaufspaltung nochmals

betont und ausgeführt, dass eine Besitzkapitalgesellschaft die Betriebsgesellschaft selbst unmittelbar oder mittelbar mehrheitlich beherrschen muss; die Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft dürfen nicht im Wege des Durchgriffs hinzugerechnet werden.

3.4 Sonderformen und Abgrenzungen

In der Beratungspraxis sind vier Sonderfragen besonders wichtig. Erstens ist zwischen echter und unechter Betriebsaufspaltung zu unterscheiden. Nach der Verwaltungsauffassung gilt für die unechte Betriebsaufspaltung, dass die an die Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter zu keinem Zeitpunkt Betriebsvermögen geworden sind, sondern von Anfang an Privatvermögen waren; eine Zwangsbetriebsaufgabe nach § 16 EStG ist dann nicht anzunehmen. Diese Differenzierung ist für Altfälle und Korrekturen bestandskräftiger Veranlagungen außerordentlich wichtig.

Zweitens kennt die Praxis die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, namentlich zwischen Schwesterpersonengesellschaften. Die EStH 2025 halten ausdrücklich fest, dass das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zwischen Schwesterpersonengesellschaften Vorrang vor den Rechtsfolgen des § 15 EStG hat. Der BFH hat diese Linie im Urteil vom 19. September 2024 weitergeführt und in einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung die Personengruppentheorie bestätigt sowie die Anteile der Gesellschafter an der Betriebskapitalgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen II eingeordnet.

Drittens ist die umgekehrte Betriebsaufspaltung von der klassischen Konstellation zu trennen. Sie wird häufig zu vorschnell angenommen, wenn eine Kapitalgesellschaft Grundbesitz hält und die hinter ihr stehenden Gesellschafter zugleich die Betriebsgesellschaft kontrollieren. Das BFH-Urteil vom 22. Februar 2024 macht jedoch deutlich, dass gerade bei der Besitzkapitalgesellschaft kein Durchgriff auf deren Gesellschafter zulässig ist.

Viertens ist die Betriebsaufspaltung von bloßen Nutzungsüberlassungen an freiberufliche Einheiten abzugrenzen. Die Verwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass die Überlassung eines Praxisgrundstücks durch eine personenidentische Miteigentümergeinschaft an eine Freiberufler-GbR keine

mitunternehmerische Betriebsaufspaltung begründet. Für den Steuerberater ist das relevant, weil gerade bei ärztlichen, anwaltlichen oder beratenden Strukturen die gewerbliche Qualität des Betriebsunternehmens sauber zu prüfen ist.

4. Steuerliche Grundlage mit Normen

4.1 Einkommensteuerliche Grundlage

Der einkommensteuerliche Normanker der Betriebsaufspaltung ist § 15 EStG. Das Gesetz kodifiziert die Betriebsaufspaltung nicht ausdrücklich, bildet aber die Grundlage dafür, die Tätigkeit des Besitzunternehmens als gewerblich zu qualifizieren, wenn die Rechtsprechungsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Verwaltung formuliert insoweit eindeutig, dass auch eine ansonsten vermögensverwaltende Personengesellschaft für die Dauer einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen hält und gewerbliche Einkünfte erzielt.

Die steuerliche Kernfolge besteht darin, dass die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen nicht mehr als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder als reine private Vermögensnutzung behandelt wird, sondern als Teil eines Gewerbebetriebs. Die Besitzgesellschaft wird damit Gewinnermittlungsobjekt eines Gewerbebetriebs; die überlassenen Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Bei einer Besitzpersonengesellschaft können zudem die Anteile ihrer Gesellschafter an der Betriebskapitalgesellschaft notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Besitzpersonengesellschaft sein. Die EStH 2025 halten dies ausdrücklich fest.

Die steuerliche Einordnung hat weitergehende Folgen für Abschreibungen, Entnahmen, Veräußerungen, Teilwertabschreibungen, Finanzierungsaufwendungen und die Behandlung stiller Reserven. Deshalb darf der Berater die Betriebsaufspaltung niemals auf die bloße Mietzahlung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft verkürzen. Sie reorganisiert vielmehr die gesamte einkommensteuerliche Zuordnung des überlassenen Vermögens. Dass dies auch in grenzüberschreitenden Konstellationen gelten kann, zeigen die EStH 2025 ausdrücklich für die Überlassung

eines im Ausland belegenen Grundstücks durch ein inländisches Besitzunternehmen an eine ausländische Betriebskapitalgesellschaft.

4.2 Beginn der steuerlichen Betriebsaufspaltung

Für den Beginn der steuerlichen Wirkung ist nicht der Abschluss eines besonders qualifizierten Vertrags entscheidend, sondern die tatsächliche Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage. Die Verwaltung hebt hervor, dass selbst eine zunächst unentgeltliche oder dinglich abgesicherte Überlassung die sachliche Verflechtung auslösen kann. Für den Steuerberater folgt daraus, dass die Betriebsaufspaltung häufig schon früher beginnt als der Mandant annimmt, nämlich mit tatsächlicher Betriebsaufnahme und Nutzungsüberlassung, nicht erst mit endgültiger Vertragsfassung oder mit der ersten marktüblichen Pachtzahlung.

Diese Frühwirkung erklärt, weshalb die Gründungsphase besonders fehleranfällig ist. Wird etwa eine neu gegründete GmbH schon vor Abschluss eines formal ausverhandelten Mietvertrags in den von ihrem Gesellschafter gehaltenen Hallen tätig, kann die Betriebsaufspaltung bereits entstanden sein. Eine rückwirkende „Heilung“ durch spätere Vertragsgestaltung gibt es in diesem Punkt typischerweise nicht; vielmehr muss der Berater die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse von Anfang an dokumentieren und steuerlich einordnen.

4.3 Beendigung der Betriebsaufspaltung

Die Beendigung ist der haftungsintensivste Punkt des gesamten Instituts. Entfallen die tatbestandlichen Voraussetzungen, etwa durch Wegfall der personellen Verflechtung, ist dies nach der Verwaltungsauffassung grundsätzlich als Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens zu behandeln, mit der Folge, dass die stillen Reserven des bisherigen Betriebsvermögens aufzudecken sind. § 16 EStG ordnet ausdrücklich an, dass als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt. Werden die verpachteten Wirtschaftsgüter veräußert und werden damit keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr überlassen, endet die Betriebsaufspaltung ebenfalls.

Die Beratungspraxis darf allerdings die Schnittstelle zur Betriebsverpachtung nicht übersehen. Die Verwaltung stellt klar, dass

die Beendigung einer Betriebsaufspaltung nicht zur Betriebsaufgabe führt, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung vorliegen. Gleichzeitig gilt während des Bestehens der Betriebsaufspaltung kein Verpächterwahlrecht; die Regeln der Betriebsaufspaltung gehen vor. Diese beiden Sätze sind für Restrukturierungen, Generationenwechsel und den schrittweisen Rückzug des Unternehmers zentral.

Besondere Aufmerksamkeit verdienen deshalb alle Veränderungen in der Gesellschafterstruktur. Schenkungen, Erbfälle, Scheidungen, Eintritt der Volljährigkeit, Stimmbindungen, Treuhandverhältnisse und Änderungen der Geschäftsführungsbefugnis können die personelle Verflechtung begründen oder beenden. Die Rechtsprechung prüft hier streng nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls. Der BFH hat noch 2024 hervorgehoben, dass an das Vorliegen der personellen Verflechtung strenge Anforderungen zu stellen sind.

4.4 Gewerbesteuerliche Grundlage

Gewerbesteuerlich ist § 2 GewStG der Grundtatbestand. Unterliegt das Besitzunternehmen wegen Betriebsaufspaltung der gewerblichen Qualifikation, unterliegt es grundsätzlich auch der Gewerbesteuer. Das ist für Grundstücksstrukturen besonders bedeutsam, weil Mandanten häufig meinen, die bloße Vermietung eines Grundstücks an die eigene Betriebsgesellschaft müsse schon deshalb gewerbesteuerlich privilegiert sein, weil materiell nur „interne“ Vermögensnutzung stattfinde. Gerade das verneint die Rechtsprechung jedoch seit Langem.

Von besonderer praktischer Brisanz ist die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Diese setzt nach dem Gesetz voraus, dass das Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz oder bestimmte unschädliche Nebentätigkeiten verwaltet und nutzt. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird nach ständiger BFH-Rechtsprechung jedoch als gewerbliche Tätigkeit beurteilt und schließt die erweiterte Kürzung aus. Das hat der BFH im Urteil vom 22. Februar 2024 erneut bestätigt; noch im Beschluss vom 25. Februar 2026 hat er diese Linie bekräftigt. Für immobilienhaltende GmbH- und Personengesellschaften ist dies einer der häufigsten Beratungsfehler.

4.5 Umsatzsteuerliche Grundlage

Umsatzsteuerlich ist die Betriebsaufspaltung weniger ein eigenständiges Institut als ein Gefahrenfeld der Vertragsgestaltung. Nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG sind die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich steuerfrei. Nach § 9 UStG kann auf diese Steuerbefreiung verzichtet werden, bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken aber nur, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Damit entscheidet nicht die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung, sondern die umsatzsteuerliche Nutzungssphäre des Betriebsunternehmens über den Vorsteuerzugang.

Für den Steuerberater folgt daraus, dass die ertragsteuerlich häufig gewollte Trennung von Immobilie und Betrieb nur dann sauber funktioniert, wenn auch die umsatzsteuerliche Zielarchitektur feststeht. Wird die Option zur Steuerpflicht übersehen oder unzutreffend ausgeübt, drohen Vorsteuerverluste, Berichtigungen und Liquiditätsnachteile. Die Betriebsaufspaltung ist damit kein bloß ertragsteuerliches, sondern stets auch ein umsatzsteuerliches Strukturthema.

4.6 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlage

Erbschaft- und schenkungsteuerlich ist die Betriebsaufspaltung insbesondere für die Lohnsummenregelung relevant. § 13a ErbStG bestimmt ausdrücklich, dass im Fall einer Betriebsaufspaltung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen sind. Die Erbschaftsteuer-Hinweise konkretisieren dies dahin, dass die Lohnsummen beider Gesellschaften zusammenzurechnen sind. Für Unternehmensnachfolgen kann dies im Einzelfall vorteilhaft oder nachteilig sein, je nachdem, ob die Schwellenwerte sicher erreicht werden oder ob zusätzliche Behaltens- und Nachweispflichten ausgelöst werden.

Gerade in der vorweggenommenen Erbfolge ist deshalb sorgfältig zu prüfen, welches Element der Betriebsaufspaltung übertragen wird. Wird nur die Besitzgesellschaft, nur die Betriebsgesellschaft oder nur ein Teil der Beteiligungsstruktur übertragen, können die lohnsummenbezogenen und begünstigungsrelevanten Folgen deutlich auseinanderfallen. Die Betriebsaufspaltung ist erbschaftsteuerlich also

kein Randphänomen, sondern ein zentraler Baustein jeder Nachfolgeprüfung.

4.7 Finanzierungs- und Sicherheitenfragen

Aktuell besonders praxisrelevant ist die Einbindung von Sicherheiten zugunsten der Betriebsgesellschaft. Der BFH hat im Urteil vom 25. Juni 2025 entschieden, dass in einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung bei der Besitzgesellschaft bestehende Grundschulden, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft der Verbesserung deren Vermögens- und Ertragslage dienen, durch den Betrieb der Besitzgesellschaft veranlasst sein können. Der Senat hat zudem klargestellt, dass eine solche betriebliche Veranlassung sogar durch spätere Umwidmung eintreten kann, wenn die Betriebsaufspaltung nach außen erkennbar begründet wird.

Für die Beratungspraxis bedeutet das: Sicherheiten des Besitzunternehmens für das Betriebsunternehmen dürfen nicht nur zivilrechtlich, sondern müssen stets auch steuerlich analysiert werden. Wer Grundstücke des Besitzunternehmens zur Besicherung operativer Finanzierungen heranzieht, berührt regelmäßig nicht nur bankrechtliche, sondern auch bilanzielle und ertragsteuerliche Fragen der Betriebsveranlassung.

5. Wann und warum wird die Betriebsaufspaltung eingesetzt?

Die Betriebsaufspaltung wird typischerweise eingesetzt, wenn operative Risiken von langfristig zu haltenden Kernvermögenswerten getrennt werden sollen. Besonders häufig betrifft dies Betriebsimmobilien. Die Struktur erlaubt es, das operative Geschäft in einer GmbH oder Personengesellschaft zu führen, während das Grundstück in einer anderen Einheit gehalten wird. Wirtschaftlich dient dies dem Schutz des Grundvermögens vor operativen Haftungsrisiken, der Vorbereitung von Unternehmensverkäufen, der flexibleren Finanzierung und der geordneten Vermögensnachfolge. Diese Einsatzgründe sind eine naheliegende Folgerung aus der rechtlichen Trennung von Besitz- und Betriebsebene.

In Familienunternehmen wird die Struktur zudem häufig genutzt, um die Substanz in der Familie zu halten und nur die operative Ebene

marktnäher zu organisieren. Der ältere Unternehmer kann etwa die Betriebsimmobilie in einer Besitz-GbR oder KG halten, während die nächste Generation die GmbH als Betriebsgesellschaft führt. Steuerlich ist das allerdings kein per se „günstiges“ Modell, sondern ein Modell mit spezifischen Vor- und Nachteilen: Vorteile liegen in der Strukturierungsmöglichkeit, Nachteile in der Gewerblichkeit des Besitzunternehmens, der Gefährdung der erweiterten Kürzung und den latenten Beendigungsfolgen.

Die Betriebsaufspaltung ist deshalb kein Sparmodell, sondern ein Ordnungsmodell. Eingesetzt wird sie sinnvollerweise dann, wenn der Mandant einen legitimen außersteuerlichen Strukturzweck verfolgt und die steuerlichen Folgen bewusst trägt. Falsch ist dagegen die Erwartung, man könne Immobilienvermögen aus dem operativen Bereich herausnehmen und zugleich dauerhaft wie reines Privat- oder Verwaltungsvermögen behandeln. Genau diese Gleichzeitigkeit schließt die Rechtsprechung aus.

6. Typische Risiken und Fehlerquellen

Die häufigste Fehlerquelle ist die ungewollte Entstehung der Betriebsaufspaltung. Mandanten gründen eine GmbH, lassen sie in einer privat oder familär gehaltenen Immobilie tätig werden und gehen davon aus, dass nur Vermietungseinkünfte vorliegen. Sobald aber eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen wird und Beherrschungsidentität besteht, liegt steuerlich gerade keine bloße Vermögensverwaltung mehr vor. Deshalb muss der Berater jede Vermietung an „die eigene Gesellschaft“ reflexartig auf Betriebsaufspaltungsrisiken prüfen.

Die zweite große Fehlerquelle liegt in gesellschaftsrechtlichen Veränderungen. Ein Erbfall, eine Schenkung, die Aufnahme weiterer Gesellschafter, eine Stimmbindung, die Beendigung einer Stimmbindung, Scheidung, Testamentsvollstreckung oder der Eintritt der Volljährigkeit eines Kindes können die personelle Verflechtung begründen oder zerstören. Weil die Rechtsfolge häufig in einer Betriebsaufgabe mit Aufdeckung stiller Reserven liegt, dürfen solche Vorgänge niemals isoliert gesellschaftsrechtlich oder erbrechtlich geprüft werden.

Die dritte Fehlerquelle betrifft Grundstücksstrukturen. Wer eine immobilienhaltende Gesellschaft auf die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausrichtet, darf keine kürzungsschädliche Betriebsaufspaltung auslösen. In der Praxis wird dies besonders häufig übersehen, wenn das Grundstück „nur“ an die eigene Betriebsgesellschaft überlassen wird und die Beteiligten meinen, die Konzern- oder Familienidentität müsse unschädlich sein. Gerade das ist nach der BFH-Linie unzutreffend.

Die vierte Fehlerquelle ist die fehlende Abstimmung mit der Umsatzsteuer. Ein ertragsteuerlich korrekt erkanntes Besitzunternehmen kann umsatzsteuerlich falsch strukturiert sein, wenn die Option zur Steuerpflicht nicht passt oder der Mieter das Grundstück für vorsteuerschädliche Umsätze verwendet. Wer hier nur die Einkommensteuer betrachtet, berät unvollständig.

7. Kurzer Praxisfall

Der Mandant betreibt einen Maschinenbaubetrieb künftig über eine neu gegründete GmbH. Die Produktionshalle verbleibt in seinem Alleineigentum und wird der GmbH zur Nutzung überlassen. Der Mandant hält sämtliche GmbH-Anteile und ist Geschäftsführer. Zivilrechtlich liegen damit zwei Rechtsträger vor: der Mandant als Besitzunternehmer und die GmbH als Betriebsunternehmen. Die Produktionshalle ist für den Betrieb der GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage. Aufgrund der Alleinbeteiligung und Geschäftsführungsstellung kann der Mandant in beiden Einheiten einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen.

Steuerlich liegt in dieser Konstellation eine klassische Betriebsaufspaltung vor. Die Hallenüberlassung führt deshalb nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern zu gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmers. Veräußert der Mandant später einen maßgeblichen Teil seiner GmbH-Anteile oder überträgt er diese ohne flankierende Gestaltung auf mehrere Kinder, kann die personelle Verflechtung entfallen; dann ist sofort zu prüfen, ob eine Betriebsaufgabe nach § 16 EStG eintritt oder ob eine Betriebsverpachtung fortgeführt werden kann. Gleichzeitig wäre eine etwa beabsichtigte erweiterte Kürzung für eine immobilienhaltende Gesellschaft ausgeschlossen.

8. Ergebnis

Die Betriebsaufspaltung ist ein zivilrechtlich unscheinbares, steuerlich aber hochwirksames Strukturinstitut. Ihre rechtliche Grundlage liegt nicht in einer eigenen Gesellschaftsform, sondern in der Verbindung zweier Rechtsträger durch Nutzungsüberlassung und Beherrschungsidentität. Zivilrechtlich muss der Berater deshalb Eigentum, Überlassungsverträge, Stimmrechtslagen, Geschäftsführungsbefugnisse und gesellschaftsvertragliche Bindungen präzise erfassen. Steuerlich ist § 15 EStG der zentrale Anknüpfungspunkt; hinzu treten die Beendigungsfolgen des § 16 EStG, die gewerbesteuerlichen Konsequenzen nach § 2 GewStG und die Sperrwirkung gegenüber der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sowie die umsatz- und erbschaftsteuerlichen Besonderheiten.

Eingesetzt wird die Betriebsaufspaltung sinnvollerweise dann, wenn außersteuerliche Gründe wie Haftungstrennung, Immobilienabschirmung, Nachfolgesicherung oder Transaktionsvorbereitung im Vordergrund stehen. Gefährlich wird sie, wenn sie unbemerkt entsteht oder wenn gesellschaftsrechtliche Veränderungen ohne steuerliche Folgebetrachtung erfolgen. Für den Steuerberater ist die Betriebsaufspaltung deshalb kein Spezialthema am Rand, sondern ein klassisches Querschnittsthema zwischen Zivilrecht, Ertragsteuerrecht, Gewerbesteuerrecht, Umsatzsteuerrecht und Nachfolgeplanung.