

(13) Der Nießbraucher am Anteil an der Besitz-Personengesellschaft mit gesetzlich oder vertraglich zugewiesenem Stimmrecht in laufenden Gesellschaftsangelegenheiten ist zugleich Gesellschafter der Betriebs-Kapitalgesellschaft, an deren Anteil ein Nießbrauchsrecht zugunsten eines Dritten nach den gesetzlichen Bestimmungen mit Stimmrechtsbefugnis des Gesellschafters besteht.

(14) Der Nießbraucher am Anteil an der Besitz-Personengesellschaft mit gesetzlich oder vertraglich zugewiesenem Stimmrecht in laufenden Gesellschaftsangelegenheiten ist zugleich Nießbraucher am Anteil der Betriebs-Kapitalgesellschaft mit vertraglich zugewiesenem Stimmrecht bzw. Stimmrechtsvollmacht (dazu Rz. 3.190).¹

f) Atypisch stille Gesellschaft und Unterbeteiligungsgesellschaft

- 3.213 **Einfluss auch die Stimmrechtsmehrheit.** Besteht am Geschäftsbetrieb der Betriebsgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung des Besitzunternehmers (z.B. GmbH & atypisch still), so kann der Besitzunternehmer über seine (weitere) Stellung als atypisch stiller Gesellschafter über die ihm in der atypisch stillen Gesellschaft eingeräumten Stimm- und Mitwirkungsrechte ggf. einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen im Besitz- und Betriebsunternehmen ausüben.² Auch durch Einräumung einer atypischen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil an der Betriebs-Personengesellschaft und die dem Besitzunternehmer hierdurch in der Unterbeteiligungsgesellschaft eingeräumten Stimm- und Mitwirkungsrechte in Bezug auf Entscheidungen in der Betriebsgesellschaft kann ggf. ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswillen im Besitz- und Betriebsunternehmen begründet werden.³

4. Willensdurchsetzung über zwischengeschaltete Rechtsträger

a) Mittelbare Beherrschung

- 3.214 **Beherrschung über zwischengeschaltete Rechtsträger.** Werden die Beteiligungen an Besitz- und/oder Betriebsunternehmen nicht unmittelbar gehalten, ist der zur Begründung der personellen Verflechtung erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille gegeben, wenn das Besitz- und/oder Betriebsunternehmen mittelbar über zwischengeschaltete Rechtsträger beherrscht wird.⁴ Zwischengeschalteter Rechtsträger in diesem Sinne kann eine Personen- oder Kapitalgesellschaft sein, aber auch eine Stiftung.

1 Gl.A. *Gluth* in H/H/R, § 15 EStG Anm. 808 (Stand: April 2022), für den Fall der Personengesellschaft.

2 Zur Thematik auch *Micker* in Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung¹⁰, Rz. 642 ff.; *Gluth* in H/H/R, § 15 EStG Anm. 807 (Stand: April 2022).

3 Hierzu auch *Micker* in Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung¹⁰, Rz. 649 f.; *Gluth* in H/H/R, § 15 EStG Anm. 807 (Stand: April 2022).

4 BFH v. 26.8.1993 – IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265; BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; BFH v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136; BFH v. 28.1.1982 – IV R 100/78, BStBl. II 1982, 479.

b) Zwischenschaltung einer Personengesellschaft

Durchgriff. Wird die Beteiligung an dem Besitz- oder Betriebsunternehmen mittelbar über eine beherrschte Personengesellschaft gehalten, die ihrerseits das Besitz- oder Betriebsunternehmen beherrscht, ist der zur Begründung der personellen Verflechtung erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille durch eine mittelbare Beherrschung gegeben.¹ 3

c) Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft

aa) Differenzierungen

Rechtsform der Besitz- oder Betriebsgesellschaft. Wird die Beteiligung an der Besitz- oder Betriebsgesellschaft mittelbar über eine beherrschte Kapitalgesellschaft gehalten, die ihrerseits das Besitz- oder Betriebsunternehmen beherrscht, ist zur Begründung der personellen Verflechtung wie folgt nach der Rechtsform der Besitz- oder Betriebsgesellschaft zu differenzieren:² 3

bb) Besitz-Personengesellschaft

Früher Durchgriffsverbot – nunmehr Durchgriff. Wird die Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft nur mittelbar über eine Kapitalgesellschaft gehalten, fehlte es nach früherer BFH-Rechtsprechung mangels Mitunternehmerstellung dieser Gesellschafter in der Besitz-Personengesellschaft an der für die Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung.³ Zur Begründung verwies der BFH auf das für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip und das hieraus abzuleitende Durchgriffsverbot, das die Zurechnung einer Beteiligung und der damit verbundenen Beherrschungsfunktion verhindere.⁴ Mit Urteil vom 16.9.2021⁵ hat der IV. BFH-Senat diese Rechtsprechung im Einvernehmen mit dem I. und III. BFH-Senat aufgege- 3

1 BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471; BFH v. 18.4.2006 – VIII B 83/05, BFH/NV 2006, 1464; BFH v. 15.4.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532; BFH v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168; BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; BFH v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136; BFH v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60; BFH v. 14.8.1978 – I R 136/70, BStBl. II 1975, 112. Vgl. auch Wacker in Schmidt⁴⁴, § 15 EStG Rz. 835, 858; Krumm in Kirchhof/Seer²⁴, § 15 EStG Rz. 96; Micker in Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung¹⁰, Rz. 470 ff.; Roser, GmbHR 2022, 1020 (1024).

2 Vgl. hierzu auch Roser, GmbHR 2022, 1020 (1023).

3 Vgl. hierzu Micker in Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung¹⁰, Rz. 473 ff.

4 So noch BFH v. 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. II 2020, 147 = FR 2020, 273 m. Anm. v. Wendt. Grundlegend hierzu BFH v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77.

5 BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, 767 = FR 2022, 303 m. Anm. v. Nöcker (exemplifiziert am Fall einer Besitz-GmbH & Co. KG im Verhältnis zu einer Betriebs-GmbH & Co. KG, also einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung). Erste Andeutungen bereits in BFH v. 20.5.2021 – IV R 31/19, BStBl. II 2021, 768.

ben.¹ Für die personelle Verflechtung sei allein entscheidend, dass im Besitzunternehmen der Geschäfts- und Betätigungswille derjenigen Personen durchgesetzt werden könne, welche auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen. Dies könne auch durch eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft gesichert werden. Die recht-

eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft gesehen werden. Die rechtliche Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaft stehe dem nicht entgegen. Diese Grundsätze gelten auch im Fall der Besitz-GmbH & Co. KG.² Aufgrund dieser Rechtsprechungsänderung begründen bei der Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften für Zwecke der Betriebsaufspaltung damit fortan keine Abschirmwirkung mehr.^{3,4}

cc) Besitz-Kapital-/Optionsgesellschaft

- 3.218 **Noch Durchgriffsverbot.** Die mittelbare Beteiligung an einer Besitz-Kapital-/Optionsgesellschaft über eine zwischengeschaltete beherrschte Kapital-Optionsgesellschaft begründet nach bisheriger Rechtsprechung keine personelle Verflechtung.⁵ Ob der BFH hieran nach Aufgabe des Durchgriffsverbots im Verhältnis zu einer Betriebs-Personengesellschaft durch Urteil vom 16.9.2021⁶ weiter festhält, ist offen.⁷ Zur dogmatischen Begründung wird hierfür angeführt, dass in diesem Fall nicht allein über die „Beherrschungsfrage“ im Sinne eines einheitlichen Geschäfts- und Betä-

1 Zu beurteilen war der Sonderfall der Beherrschung einer Besitz-GmbH & Co. KG über die mittelbare Beteiligung an der Komplementär-GmbH, zum Einstimmigkeitserfordernis bei der KG als mutmaßlichem Entscheidungshintergrund vgl. *Reddig*, DB 2022, 765 (766); wohl auch *Heil/Pupeter*, DB 2022, 1091; zur alleinigen Geschäftsführungsbefugnis als Hintergrund vgl. *Broemel/Klein*, DStR 2022, 857 (859). Die Urteilsgrundsätze dürften auch für den Fall der mittelbaren Beteiligung an der Besitz-Personengesellschaft über eine (Mutter-) Kapitalgesellschaft gelten, vgl. *Broemel/Klein*, DStR 2022, 857 (861); *Schlücke*, Ubg 2022, 344 (350); *Heil/Pupeter*, DB 2022, 1091 (1093).

2 BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, 767 = FR 2022, 303 m. Anm. v. *Nöcker*: Das Mietverhältnis zur Betriebsgesellschaft fiel in die allgemeine Geschäftsführungsbefugnis der Komplementär-GmbH der Besitz-GmbH & Co. KG. Der 100%-Kommanditist war gem. § 164 HGB von der Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft ausgeschlossen, so dass diese Stellung noch nicht den erforderlichen beherrschenden Einfluss auf das Mietverhältnis vermitteln konnte. Erforderlich war damit die Zurechnung der Geschäftsführungsbefugnis der Komplementär-GmbH, die der IV. BFH-Senat nun angenommen hat.

3 Zur zeitlichen Anwendung der neuen Grundsätze erst ab 2024 vgl. BMF v. 21.11.2022 – IV C 6-S 2240/20/10006:002, BStBl. I 2022, 1515, und Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 22.11.2022, BStBl. I 2022, 1528. Zu Vertrauensschutzaspekten auch *FinBeh Hamburg*, Fachinfo v. 23.5.2022 – S 2240 - 2018/003 – 52, DStR 2023, 839. Zur rechtlichen Einordnung der Verwaltungsmaßnahmen vgl. *Riedel*, DStR 2023, 1051 (1054 f.).

4 Zu den Auswirkungen der geänderten Rechtsprechung u.a. *Micker* in *Söffing/Micker*, Betriebsaufspaltung¹⁰, Rz. 478 ff.; *Riedel*, DStR 2023, 1051 ff.; *Broemel/Klein*, DStR 2022, 857 (860 f.); *Roser*, GmbHR 2022, 1020 (1025); *Schlücke*, Ubg 2022, 344 (348 ff.).

5 BFH v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77.

6 BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, 767 = FR 2022, 303 m. Anm. v. *Nöcker*.

7 BFH v. 22.2.2024 – III R 13/23, BStBl. II 2024, 487. Zur Ansicht des I. BFH-Senats vgl. BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, 767, Rz. 40. Zur Rechtfertigung des fortbestehenden Durchgriffsverbots vgl. auch *Heil/Pupeter*, DB 2022, 1091 (1093 ff.).

A. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung | Kap. 3

tigungswillens zu befinden ist, sondern ebenso über eine Zurechnung von Besteuerungsmerkmalen, die zu einer originären Gewerblichkeit auf der Ebene der Besitz-Kapitalgesellschaft führt. Ein solcher Zugriff auf die steuerliche Sphäre der Besitz-Kapitalgesellschaft ist jedoch mit dem für Körperschaften geltenden Trennungsprinzip nicht zu vereinbaren, so dass im Verhältnis zu einer Besitz-Kapitalgesellschaft am Durchgriffsverbot festzuhalten ist.

dd) Betriebs-Personengesellschaft

Durchgriff. Die mittelbare Beteiligung an einer Betriebs-Personengesellschaft über eine zwischengeschaltete beherrschte Kapitalgesellschaft reicht zur Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens und damit für eine betriebsaufspaltungsbegründende personelle Verflechtung aus.¹ Es erfolgt also ein Durchgriff durch die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft und im Verhältnis zur Betriebs-Personengesellschaft entsteht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.

ee) Betriebs-Kapitalgesellschaft

Durchgriff. Die mittelbare Beteiligung an einer Betriebs-Kapitalgesellschaft über eine zwischengeschaltete beherrschte Kapitalgesellschaft reicht unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ebenfalls zur Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens und damit für eine personelle Verflechtung aus.² Denn entscheidend für die Beherrschung des Betriebsunternehmens ist – unabhängig von der Rechtsform – allein, dass die Geschicke der Unternehmens in allen wesentlichen Fragen der Betriebsführung durch ein und dieselbe Person bestimmt werden.³ Es erfolgt also ein Durchgriff durch die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft. Dies gilt nicht nur für eine zwischengeschaltete GmbH, sondern auch bei Vermittlung durch eine AG.⁴

1 BFH v. 29.11.2017 – X R 8/16, BStBl. II 2018, 426 = FR 2018, 470; BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471 = FR 2008, 974 m. Anm. v. Bode; BFH v. 23.4.1995 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; FG Baden-Württemberg v. 16.12.2019 – 1 K 2182/18, EFG 2020, 1486 (Rev. BFH IV R 5/20); EStH 15.7 Abs. 6 „Mittelbare Beteiligung“.

2 BFH v. 19.9.2024 – IV R 5/20, BFH/NV 2025, 149; BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, 767; BFH v. 20.5.2021 – IV R 31/19, BStBl. II 2021, 768 = FR 2022, 223; BFH v. 29.11.2017 – X R 8/16, BStBl. II 2018, 426; BFH v. 5.6.2008 – IV R 76/05, BStBl. II 2008, 858 = FR 2009, 82 m. Anm. v. Kanzler; BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471 = FR 2008, 974 m. Anm. v. Bode; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02 – BStBl. II 2006, 457 = FR 2006, 78; BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363; BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; BFH v. 14.8.1974 – I R 136/70, BStBl. II 1975, 98.

3 BFH v. 28.11.2011 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363.

4 BFH v. 28.1.1982 – IV R 100/78, BStBl. 1982 II, 479; BFH v. 1.4.1981 – I R 160/80, BStBl. II 1981, 738.

Kap. 3 | Steuerrecht der Betriebsaufspaltung

d) Zwischenschaltung einer Stiftung

- 3.221 **Durchgriff.** Stiftungen i.S.d. § 80 BGB haben zwar keine Gesellschafter. Die Grundsätze über die Betriebsaufspaltung sind gleichwohl anzuwenden, wenn die die Geschicke des Besitz- oder Betriebsunternehmens bestimmenden Personen in der Lage sind, über eine zwischengeschaltete Stiftung bei dem Betriebs- oder Besitzunternehmen ihren Willen hinsichtlich aller wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen durchzusetzen.¹

5. Willensdurchsetzung ohne ausreichenden Anteilsbesitz

a) Geschäftsführungsbefugnis

- 3.222 **Kein alleiniges Abstellen auf die Stimmrechte.** Nach der Personengruppentheorie

gründet die Beherrschungsidentität zwar grundsätzlich auf der gesellschaftsrechtlichen Stimmenmehrheit.² Reichen die Stimmrechte der an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter zur Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens infolge Beteiligung von Nur-Betriebsgesellschaftern bzw. Nur-Besitzgesellschaftern nicht aus, lehnt die BFH-Rechtsprechung ein alleiniges Abstellen auf die Stimmenmehrheit ab und verlangt eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles. Dabei erlangen insbesondere die Geschäftsführungsbefugnisse der nicht durchsetzungsfähigen Gesellschafter im Besitz- und/oder Betriebsunternehmen besonderes Gewicht.³

- 3.223 **Willensdurchsetzung auch durch Geschäftsführungsbefugnisse.** Beherrschungsidentität kann sich hiernach auch ergeben, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung ihren Willen durchsetzen kann und die Beherrschungsidentität darauf gründet, dass die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge nicht gegen den Willen der Person oder Personengruppe aufgelöst werden können.⁴ In einem solchen Fall verhindert der Nur-Besitzgesellschafter auch bei Einstimmigkeitserfordernis die personelle Verflechtung nicht, wenn er über die Geschäftsführung nicht mitbestimmt und den übrigen Gesellschaftern die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen ihren Willen entzogen werden kann.⁵ Entsprechendes gilt für einen Nur-Betriebsgesellschafter.⁶ Die fehlende Befreiung der Gesellschafter-Geschäftsführer der Besitz- und Betriebsgesellschaft vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB steht der Annahme einer Beherrschungsidentität nicht entgegen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen die Umge-

1 BFH v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662.

2 BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, 767 = FR 2022, 303 m. Anm. v. Nöcker.

3 BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557.

4 BFH v. 28.5.2020 – IV R 4/17, BStBl. II 2020, 710 = FR 2020, 1045 m. Anm. v. Bode.

5 BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 465 = FR 2006, 597; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757. Vgl. auch Wachter, DB 2020, 2648 (2652 f.).

6 BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 415 = FR 2006, 597; BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44.

A. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung | Kap. 3

hung dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person, z.B. einen Prokuristen der Betriebsgesellschaft, ermöglichen.¹ Zum Ganzen auch Rz. 3.168.

Stimmrechte damit aber nicht entbehrlich. Die Grundsätze zur Willensdurchsetzung durch Geschäftsführungsbefugnisse verleiten zwar zu der Annahme, dass es bei der Prüfung der Beherrschungsidentität auf die Mehrheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsunternehmen nicht (mehr) ankommt. Diesem Eindruck ist die BFH-Rechtsprechung jedoch ausdrücklich entgegengetreten, ohne jedoch das Verhältnis zwischen gesellschaftsrechtlichem Stimm-/Einflussrecht und Geschäftsführungsbefugnis zu klären.² Sachgerecht dürfte es sein, ein gesellschaftsrechtliches Stimm-/Einflussrecht zumindest bei einer Gesellschaft zu fordern, während der Einfluss auf die Geschicke des anderen Unternehmens auch (nur) über die Geschäftsführungsbefugnis erreicht werden kann.

b) Faktische Beherrschung

aa) Möglichkeit bestimmtes Verhalten zu erzwingen

Ausnahmefall. Eine personelle Verflechtung kann – in seltenen Ausnahmefällen – auch ohne Anteilsbesitz bzw. ausreichende Beteiligungshöhe durch faktische Beherrschung des Besitzunternehmens und der Betriebsgesellschaft begründet werden. Eine derartige Beherrschung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe, die rechtlich nicht über die Mehrheit der Stimmen verfügt, aus wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen ein bestimmtes Verhalten der rechtlich herrschenden Gesellschafter des Besitz- und/oder Betriebsunternehmens erzwingen kann, so dass diese nicht in der Lage sind, einen eigenen geschäftlichen Willen zu entfalten.³

Strenge Anforderungen. Für den Nachweis derartiger Verhältnisse gelten strenge Anforderungen. Es muss durch konkrete Umstände belegt sein, dass die eigentlich rechtlich herrschenden Gesellschafter den Willen des faktisch Herrschenden befolgen müssen.⁴ Ein jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken genügt hierfür nicht.⁵ Erforderlich sind Nachweise für eine faktische Einwirkung auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte.⁶

1 BFH v. 28.5.2020 – IV R 4/17, BFH/NV 2020, 1371.

2 BFH v. 20.5.2021 – IV R 31/19, BStBl. II 2021, 768 = FR 2022, 223; BFH v. 14.4.2021 – X R 5/19, BStBl. II 2021, 851 = DB 2021, 2197.

3 BFH v. 14.4.2021 – X R 5/19, BStBl. II 2021, 851 = DB 2021, 2197; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BStBl. II 2002, 774; BFH v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445; BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152.

4 BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BStBl. II 2002, 774; BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152.

5 BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722.

6 BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304.

Kap. 3 | Steuerrecht der Betriebsaufspaltung

bb) Einzelfälle

3.227 **Beweisanzeichen für eine faktische Beherrschung.** In folgenden Fällen liegen ausreichende Beweisanzeichen für eine faktische Beherrschung vor:¹

(1) Fachliche Dominanz des Nicht-Gesellschafters gegenüber dem Gesellschafter, der sowohl im kaufmännischen als auch im technischen Bereich des ihm gehörenden Unternehmens völlig unerfahren ist.² Eine faktische Beherrschung kann in diesem Fall aber nicht allein auf die berufliche Vorbildung und Erfahrung des Geschäftsführers der Betriebsgesellschaft gestützt werden; es müssen weitere Anzeichen für eine tatsächliche Beherrschung hinzutreten.³

(2) Die Position eines Großgläubigers und Geschäftsführers eines Unternehmens kann eine faktische Machtstellung begründen.⁴ Dies ist der Fall, wenn dieser die Geschäftsführung vollständig an sich zieht,⁵ jedoch nicht, wenn der Großgläubiger nicht alleiniger Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist.⁶

(3) Der Alleininhaber des Besitzunternehmens und zugleich alleinige Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist in der Lage, seine Minderheitsbeteiligung an der Betriebs-GmbH aufgrund einer ihm von seinem Mitgesellschafter erteilten Stimmrechtsvollmacht (dazu Rz. 3.200) jederzeit auf eine Mehrheitsbeteiligung aufzustocken.⁷

(4) Dem alleinigen Inhaber des Besitzunternehmens, der gleichzeitig Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft ist, steht eine Option zu, jederzeit die Mehrheit der Anteile an der Betriebs-GmbH erwerben zu können.⁸

(5) Vereinbarung eines bedeutungslosen Einstimmigkeitsprinzips in der Besitzgesellschaft, wenn z.B. an der Besitz-GbR neben den mit jeweils 45 % beteiligten Ehemännern auch die beiden Ehefrauen als Nur-Besitzgesellschafterinnen mit jeweils 5 % beteiligt sind, einer der Ehemänner alleiniger, aber nicht von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer der Besitz-GbR ist und die Ehemänner in der Betriebs-GmbH die Stimmenmehrheit haben.⁹

1 Hierzu auch H 15.7 (6) EStH 2021 „Faktische Beherrschung“; Wacker in Schmidt⁴⁴, § 15 EStG Rz. 838; Gluth in H/H/R, § 15 EStG Anm. 802 (Stand: April 2022).

2 BFH v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750.

3 BFH v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454.

4 BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28; BFH v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750.

5 BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28.

6 BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500.

7 BFH v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437; FG Rheinland-Pfalz v. 6.10.1995 – 3 K 2180/93, EFG 1996, 330 (rkr.). Ähnlich auch BFH v. 15.11.2001 – VIII B 45/01, BFH/NV 2002, 345.

8 Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 6.10.1995 – 3 K 2180/93, EFG 1996, 330 (Rev. durch BFH v. 17.8.1999 – X R 152/95, n.v. als unbegründet zurückgewiesen).

9 BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757 = FR 2003, 963 m. Anm. v. Kempermann; vgl. auch FG Schleswig-Holstein v. 11.5.2011 – 1 K 138/09, EFG 2011, 1433 (rkr.). Kritisch hierzu Gluth in H/H/R, § 15 EStG Anm. 802 (Stand: April 2022).

tragsdauer entstehen. Zudem begründet die Verlustausgleichsverpflichtung keine Verpflichtung zur Liquiditätssicherung, so dass auch unterjährig Zahlungsunfähigkeit der Organgesellschaft unabhängig von der Verlustübernahmeverpflichtung der Obergesellschaft eintreten kann.¹ Im Übrigen soll es infolge der Insolvenz der Organgesellschaft nicht zu einer zwingenden Beendigung der finanziellen Eingliederung und damit nicht zu einer zwingenden Beendigung der körperschaftlichen Organschaft kommen. Denn der Organträger kann seine Stimmrechte in der Organgesellschaft weiterhin und ungeachtet der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters bezüglich der Organgesellschaft gem. § 80 InsO ausüben.²

Insolvenz von Organträger und Organgesellschaft berührt finanzielle Eingliederung nicht. Wird sowohl über das Vermögen des Organträgers (Besitzgesellschaft)³ als auch der Organgesellschaft (Betriebsgesellschaft)⁴ das Insolvenzverfahren eröffnet, bleibt die ertragsteuerliche Organschaft ebenfalls bestehen. Solange sich in der Insolvenzmasse des Organträgers hinreichend Anteile an der Organgesellschaft befinden, damit der Insolvenzverwalter des Organträgers die Mehrheit der Stimmrechte in der Organgesellschaft innehat, ist bei fortbestehendem Ergebnisabführungsvertrag auch von einem Fortbestand der körperschaftsteuerlichen Organschaft auszugehen.⁵ 4.110

Aber weiterhin tatsächliche Durchführung erforderlich. Ungeachtet des in Insolvenzfällen fortbestehenden Ergebnisabführungsvertrags (s. Rz. 4.108 ff.) und der unberührten finanziellen Eingliederung (s. Rz. 4.109) muss die Organschaft gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG innerhalb der Mindestlaufzeit weiterhin tatsächlich durchgeführt werden. Dies ist nicht der Fall, wenn für das letzte Wirtschaftsjahr vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht derjenige Betrag an den Organträger abgeführt wurde, der bei zutreffender Bilanzierung im Jahresabschluss auszuweisen wäre und ein vorläufiger Jahresabschluss der Organgesellschaft wegen Insolvenz nicht mehr korrigiert werden kann.⁶ Diese Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags kann nicht in (analoger) Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG geheilt werden.⁷ Kommt es damit während der fünfjährigen Mindestvertragslaufzeit zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne 4.111

1 Roth/Meyer im Hagen in Roth/Meyer im Hagen, Insolvenzsteuerrecht⁴, Rz. 4.305.

2 Roth/Meyer im Hagen in Roth/Meyer im Hagen, Insolvenzsteuerrecht⁴, Rz. 4.306; Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenz und Steuern¹⁴, Rz. 1656; J. Wagner in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft³, Rz. 27.68 ff., zu weiteren möglichen Entwicklungen Rz. 28.71.

3 Im Fall der umgekehrten Betriebsaufspaltung ist Organträger die Betriebs-Personengesellschaft.

4 Im Fall der umgekehrten Betriebsaufspaltung ist Organgesellschaft die Besitz-Kapitalgesellschaft.

5 Roth/Meyer im Hagen in Roth/Meyer im Hagen, Insolvenzsteuerrecht⁴, Rz. 4.307 f.; J. Wagner in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft³, Rz. 27.75; Petersen/Epler in Sonnleitner/Witfeld, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht², Kap. 4 Rz. 236.

6 BFH v. 2.11.2022 – I R 29/19, BStBl. II 2023, 405; BFH v. 2.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023, 409.

7 BFH v. 2.11.2022 – I R 29/19, BStBl. II 2023, 405; BFH v. 2.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023, 409.

Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft (auch für den Zeitraum vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens).¹ Hieran anknüpfend ist auch eine gewerbsteuerliche Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG beendet.

(3) Beendigung des Gewinnabführungsvertrags

- 4.112 **Wichtiger Grund.** Wird der Gewinnabführungsvertrag vom Insolvenzverwalter des Organträger- oder Organunternehmens in Ausübung seines Nicht-/Erfüllungswahlrechts nach § 103 Abs. 1 InsO wegen eines wichtigen Grundes vor Ablauf von fünf Jahren beendet, so ist dies gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 KStG „unschädlich“, d.h. die Geltung und tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags ist dann auch für einen Zeitraum von weniger als fünf Jahren anzuerkennen.² Anerkannt als wichtiger Grund für eine vorzeitige Beendigung ist insbesondere die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers und/oder über das Vermögen der Organgesellschaft, die jedenfalls zur Kündigung berechtigen.³ Die aus einem Ergebnisabführungsvertrag resultierenden Verbindlichkeiten werden durch die Insolvenz zu Insolvenzforderungen i.S.d. § 38 InsO, die grundsätzlich nicht mehr bedient werden dürfen.

b) Erbschaft- und Schenkungssteuer

- 4.113 **Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag.** Für die Übertragung begünstigten Betriebsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG wird nach Maßgabe der Regelungen in § 13a, b ErbStG ein Regelverschonungsabschlag von 85% (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) i.V.m. dem Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) oder ein Optionsverschonungsabschlag von 100% gewährt (§ 13a Abs. 10 ErbStG). Für das gewerbliche Besitz- und das gewerbliche Betriebsunternehmen einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze (s. Rz. 3.822 ff.). Dem Betriebsunternehmen vom Besitzunternehmen überlassener Grundbesitz rechnet nur nach Maßgabe der Sonderregelungen in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG zur erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung zum begünstigten Betriebsvermögen (s. Rz. 3.838 ff.).
- 4.114 **Entfall der Begünstigungen.** Der Verschonungsabschlag und ggf. der Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit (ex tunc) anteilig weg, soweit innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung – Behaltensfrist – gegen eine der Behaltensregelungen des § 13a Abs. 6 ErbStG für das begünstigte Vermögen verstoßen wird. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind (wirtschaftliche) Gründe und die Motivation für den Verstoß gegen die Behaltensregelungen und damit die Auslösung der Nachversteuerung unbeachtlich.⁴

1 Roth/Meyer im Hagen in Roth/Meyer im Hagen, Insolvenzsteuerrecht⁴, Rz. 4.307.

2 So auch Abschn. 14.5 Abs. 6 KStR 2022.

3 So wohl BFH v. 2.11.2022 – I R 29/19, BStBl. II 2023, 405.

4 So auch R E 13a.12 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.