

*Diplom-Finanzwirt Pierre Brandenstein, Frankenberg (Eder) und
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Michael Kühn, Marburg
(Lahn)*

Voraussetzungen der personellen Verflechtung von Ehegatten bei der Betriebsaufspaltung

In jüngerer Vergangenheit hat sich sowohl der BFH als auch das FG Schleswig-Holstein mit der Thematik auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen man bei Ehegatten unter Berücksichtigung von wechselseitigen Mehrheitsverhältnissen in einem Betriebs- sowie in einem Besitzunternehmen zur Annahme einer Betriebsaufspaltung gelangt. Mit diesem Aufsatz wollen die Autoren der Frage nachgehen, ob und unter welchen Voraussetzungen – abgesehen vom Wiesbadener Modell – eine Betriebsaufspaltung durch Ehegatten vermieden werden kann.

I.

Grundzüge der Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung hat den Zweck zunächst vermögensverwaltende Einnahmen eines Besitzunternehmens in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren. Das Restitutiv wurde durch die Rechtsprechung entwickelt. Endgültig festgelegt hat sich der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 01.04.1942 ¹ danach liegt eine Betriebsaufspaltung und somit eine gewerbliche Einkunftsart vor, wenn zwei rechtliche unabhängige Unternehmen ein gemeinsames, aufeinander abgestimmtes wirtschaftliches Ziel verfolgen. Unterschieden wird dabei zwischen einer echten und einer unechten Betriebsaufspaltung. Eine echte Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein bisher einheitlich geführter Betrieb, wie z. B. ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft in der Weise aufgespalten wird, dass neben den bisherigen Unternehmen ein neues Unternehmen – meist eine GmbH – gegründet wird, das den Betrieb des bisherigen Unternehmens fortführt ².

¹ RStBI 1942, 1081

² BFH vom 20.09.1973 BStBI II 1973 Seite 869

Eine unechte Betriebsaufspaltung ist dann gegeben, wenn das Betriebsunternehmen und das Besitzunternehmen nicht durch eine Aufspaltung des ursprünglichen einheitlichen Unternehmens entstanden sind, sondern entweder durch Neugründung eines Besitzunternehmens, welches dem Betriebsunternehmen Wirtschaftsgüter überlässt oder in der Form, dass beide Unternehmen gleichzeitig gegründet werden. Auf die Problematiken der Mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung wird nicht eingegangen.

Voraussetzung in beiden Fällen für die Annahme einer Betriebsaufspaltung ist sowohl die sachliche, wie auch die personelle Verpflichtung zwischen dem Betriebs und dem Besitzunternehmen³. Die sachliche Verflechtung, auf die im folgenden nicht näher eingegangen wird, ist dann gegeben, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, die für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen⁴. Die personelle Verflechtung wird dann nach ständiger Rechtsprechung angenommen, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen⁵.

Für die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in einem Unternehmen ist somit in der Regel der Besitz der Mehrheit der Stimmrechte erforderlich⁶. Dem nach muss die Person oder die Personen, die die Betriebsgesellschaft mehrheitlich beherrschen in der Lage sein auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen⁷. Dieser Wille tritt am klarsten hervor, wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen in gleichen Verhältnissen beteiligt sind⁸. Nach der sogenannten Gruppentheorie, ist aber auch eine personelle Verflechtung dann gegeben, wenn einzelne Gruppen durch gleichgerechte

³ vgl. BFH vom 08.11.1971 großer Senat BStBl II 1972 Seite 63

⁴ vgl. BFH BStBl II 1991 Seite 405

⁵ vgl. BFH BStBl II 1994, 466, BFH NV 2601 m. w. n.

⁶ BFH BStBl II 1997 Seite 437

⁷ BFH BStBl 1981 II 379, 380

⁸ vgl. BFH im DSr 2000 Seite 816

Interessen verbunden sind und dadurch ein einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben⁹.

Der Grund für die Annahme der personellen Verflechtung ist bei dieser Gestaltung darin zu sehen, dass mit der Führung eines Besitz- und Betriebsunternehmens eine Doppelfunktion gegeben ist, die bei auseinanderlaufenden Interessen zu zerbrechen drohen würde¹⁰.

Einen Unterfall innerhalb der Gruppentheorie bilden Gruppen, innerhalb deren Ehegatten bzw. deren Kinder beteiligt sind.

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgericht darf hierbei nicht grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass Ehegatten oder nahe Verwandten grundsätzlich von gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen ausgehen¹¹.

Eine derartige Addition von Beteiligungsverhältnissen würde gegen Art. 6 GG verstoßen.

Allerdings können nach diesem Urteil besondere Umstände zur Annahme gleichlaufender Interessen unter Eheleuten möglicherweise eher erfüllt sein als unter Fremden¹².

Insoweit wird man dann von gleichgerichteten Interessen ausgehen, wenn die Gestaltungsverhältnisse bewusst so gewählt wurden, wenn an der Besitzgesellschaft die Ehegatten je zur Hälfte und an den einzelnen Betriebsgesellschaften jeweils nur einer der Ehegatten allein beteiligt ist¹³.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung stellt sich die Frage, wie die Beteiligungsverhältnisse der Ehegatten gewählt sein müssen, damit eine Betriebsaufspaltung verneint werden muss.

⁹ vgl. BFH BStBI II 1972, 796 BStBI II 1987, 858

¹⁰ vgl. BFH BStBI II 1994, 466

¹¹ vgl. Bundesverfassungsgericht vom 12. März 1985 BStBI II Seite 475 ff

¹² vgl. BFH BStBI 1986 II, 364

Im folgenden werden nunmehr bereits durch die Rechtsprechung entschiedene Entscheidungen im Hinblick auf ihrer Beteiligungsverhältnisse dargestellt und ein Ausblick darauf gegeben, wie die Gestaltungen aussehen sollten, um die gewerbliche Prägung eines vermögensverwaltenden Besitzunternehmens zu vermeiden.

Rechtsprechung zur Personengruppentheorie

Der IV. Senat des Bundesfinanzhofes hatte¹⁴ dem Großen Senat folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt: „Ist im Fall der echten oder sogenannten unechten Betriebsaufspaltung Voraussetzung für die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens, dass an beiden Unternehmen die gleichen Beteiligungen derselben Personen gegeben sind ..., oder genügt es, wenn an beiden Unternehmen dieselben beherrschenden Mehrheiten bestehen, was nach Lage des Einzelfalles zu entscheiden ist ...?“. In personeller Beziehung sah der Große Senat¹⁵ – ebenso wie das Bundesverfassungsgericht¹⁶ – die Voraussetzung der engen Verflechtung als erfüllt an, wenn die hinter beiden rechtlich selbständigen Unternehmen stehenden Personen „einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“ hätten, da sich dann die Tätigkeit des Besitzunternehmens von der Tätigkeit eines normalen Vermieters unterscheidet. Dieser einheitliche geschäftliche Betätigungswille trete zwar am klarsten zutage¹⁷, wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt seien. Es genüge aber auch, dass die Person oder die Personen,

¹³ BFH BStBl 1986 II 913

¹⁴ Beschl. v. 16.7.1970 – IV 87/65, BStBl. II 1971, 132.

¹⁵ Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63.

¹⁶ Beschl. v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62, BStBl. II 1969, 389.

¹⁷ Der IV. Senat des BFH (Urt. v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796) hat dies deutlicher formuliert, in dem er die personelle Verflechtung in diesen Fällen immer als gegeben ansieht.

die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschten, in der Lage seien, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen. Indem der Große Senat auch auf eine Personenmehrheit abstellt, hat er wohl die entscheidende Weiche für die sog. Personengruppentheorie gestellt.

Der IV. Senat des Bundesfinanzhofes hat dann in seiner abschließenden Entscheidung¹⁸ die maßgeblichen Grundsätze herausgearbeitet. Für die personelle Voraussetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens der hinter beiden Unternehmen stehenden Personen sei es insofern von entscheidender Bedeutung, dass durch besondere Vereinbarungen zwischen diesen Personen die einheitliche Willensbildung bei beiden Unternehmen gesichert ist, obwohl auch in einem solchen Fall unterschiedliche Auffassungen und Meinungsverschiedenheiten bei beiden Unternehmen im Einzelfall durchaus denkbar seien. Es komme nicht darauf an, ob durch besondere Bestimmungen in den Gesellschaftsverträgen oder durch andere besondere Vereinbarungen über Stimmrecht und Geschäftsführung das einheitliche Handeln der hinter den beiden Unternehmen stehenden Personen nachgewiesen sei, vielmehr sei allein die Identität dieser Personen bei beiden Unternehmen und ihr Anteilsbesitz entscheidend. Unerheblich sei dann bei völliger Identität auch, ob ein Beteiligter vorhanden ist, der eines der Unternehmen oder beide Unternehmen beherrscht. Es könne auch nicht ausschlaggebend sein, ob das Besitzunternehmen einer Gesellschaft gehört oder eine Bruchteilsgemeinschaft darstellt, bei der im übrigen für die Verwaltung und Nutzung während des Bestehens des Pachtverhältnisses nach §§ 744, 745 BGB die Entscheidungen nach Stimmenmehrheit getroffen werden. Diese Auffassung lasse sich damit begründen, dass die an den beiden Unternehmen beteiligten Personen nicht zufällig zusammengekommen seien, sondern sich zur Verfolgung eines bestimmten wirtschaftlichen Zweckes auch beim Besitzunternehmen zusammengeschlossen haben, ihr Handeln also durch gleichgerichtete Interessen bestimmt werde. Dazu komme, dass während des Bestehens der Doppelgesellschaft für diese Personen die wirtschaftliche Notwendigkeit der von ihnen geschaffenen Unternehmensform ein gemeinsames Handeln gebiete, weil nicht zu vereinbarende Entscheidungen bei Besitz- und Betriebsunternehmen praktisch das Ende der Doppelgesellschaft bedeuten würden.

Meinungsverschiedenheiten im Einzelfall, die innerhalb jeder Gesellschaftsform und auch bei völliger Identität der Beteiligten und ihrer Beteiligungen auftreten können, würden nichts an der Tatsache ändern, dass die an beiden Unternehmen beteiligten Personen durch ihre gleichgerichteten Interessen schon der Natur der Sache nach eine geschlossene Personengruppe und damit eine Einheit darstellen, deren einheitliches Handeln wirtschaftlich gesehen keines Nachweises bedürfe. Nur diese Auffassung ermögliche eine klare und brauchbare steuerliche Einordnung der Doppelgesellschaften, die dem wirtschaftlichen Geschehen, das nicht so sehr von rechtlichen Formen und Gestaltungen, sondern vom geschäftlichen Willen der Unternehmer bestimmt werde, am besten gerecht werde. Die Berücksichtigung besonderen Umstände im Einzelfall würde praktisch dazu führen, dass die gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens selbst bei voller Identität der Beteiligten und ihrer Beteiligungsverhältnisse in den einzelnen Jahren je nachdem, ob solche besonderen Vorkommnisse eingetreten sind, bejaht oder verneint werden müsste. Liege keine volle Identität der Beteiligten und der Beteiligungsverhältnisse bei beiden Unternehmen vor, so genüge es, dass die Person oder die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen. Damit sei nicht die „klassische“ Beherrschung im Rechtssinne des Handelsrechtes, sondern die nach den tatsächlichen Verhältnissen bei beiden Unternehmen vorhandene Möglichkeit, einen einheitlichen Willen faktisch durchzusetzen, gemeint.

Diese grundlegenden Ausführungen haben die weitere Rechtsprechung zur Frage der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung in den Fällen geprägt, in denen keine Beteiligungsidentität vorliegt, sodass maßgeblich auf die Beherrschungsidentität abzustellen ist¹⁸. Die Rechtsprechung hat daher die Beherrschungsidentität zum einen dann bejaht, wenn außer den an beiden Unternehmen beteiligten Personen am Besitzunternehmen auch andere Personen beteiligt sind, die an beiden Unternehmen beteiligten Personen über die Mehrheit der Anteile sowohl am Besitz- als auch am Betriebsunternehmen verfügen und im Besitzunternehmen für Beschlüsse, welche die Geschäfte im Zusammenhang mit

¹⁸ Urt. v. 2.8.1972 – IV 87/65, a. a. O.

¹⁹ Vgl. zu den genannten Begriffen u. a. *BFH*Urt. v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417.

den überlassenen Betriebsgrundlagen betreffen, nicht Einstimmigkeit vorgesehen ist²⁰. Eine personelle Verflechtung ist aber auch für den Fall angenommen worden, dass an beiden Unternehmen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, wenngleich in unterschiedlicher Höhe am Betriebsunternehmen, jedoch zu gleichen Teilen am Besitzunternehmen²¹. Der Grund für die Annahme einer personellen Verflechtung ist bei dieser Gestaltung darin zu sehen, dass dann, wenn die beiden einzigen, in unterschiedlicher Höhe am Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter zu gleichen Teilen am Besitzunternehmen beteiligt sind, eine Missachtung der Interessen des am Betriebsunternehmen nur geringfügig beteiligten Gesellschafters zur Blockierung der Willensbildung im Besitzunternehmen und damit zum Zerschneiden der ganzen Doppelkonstruktion führen würde²². Auf der anderen Seite hat die Rechtsprechung das Vorliegen eines einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens verneint, wenn konträre Beteiligungsverhältnisse vorliegen, wenn also der eine Gesellschafter am Besitzunternehmen zu mehr als 50 v.H. und am Betriebsunternehmen mit weniger als 50 v.H. beteiligt ist, und es sich beim anderen Gesellschafter umgekehrt verhält²³. Als Grund lasse sich anführen, dass sich bei derartigen Beteiligungsverhältnissen Interessenlagen ergeben könnten, die im Ergebnis wirtschaftlich einer Fremdverpachtung des Besitzunternehmens entsprechen würden. Das gelte allerdings nur in extremen Fällen²⁴. Insbesondere beim sog. Wiesbadener Modell, bei dem Ehegatten weder am Besitz- noch am Betriebsunternehmen gemeinsam beteiligt sind, sondern ein Ehegatte allein am Besitz- und der andere allein am Betriebsunternehmen, ist von der Rechtsprechung eine personelle Verflechtung verneint worden²⁵. Denn diese setze voraus, dass die Ehegatten nebeneinander an wenigstens einem der Unternehmen beteiligt sind. Nur dann könnten sie, gemeinsam handelnd, ihre Interessen in Bezug auf diese Unternehmen zusammenführen oder einander behilflich sein, den Willen eines von

²⁰ Vgl. außer *BFH*, Urt. v. 2.8.1972 – IV 87/65, a.a.O., u.a. auch *BFH* Urt. v. 21.1.1999 – IV R 96/96, *BFH/NV* 1999, 1033.

²¹ Vgl. u.a. *BFH*, Urt. v. 23.11.1972 – IV R 63/71, *BStBl. II* 1973, 247; Urt. v. 17.3.1987 – VIII R 36/84, *BStBl. II* 1987, 858; Urt. v. 18.3.1993 – IV R 96/92, *BFH/NV* 1994, 15; Urt. v. 24.2.1994 – IV R 8-9/93, *BStBl. II* 1994, 466.

²² Vgl. *BFH* Urt. v. 24.2.1994 – IV R 8-9/93, a.a.O.

²³ Siehe bereits *BFH*, Urt. v. 2.8.1972 – IV 87/65, a.a.O.

²⁴ So *BFH* Urt. v. 24.2.1994 – IV R 8-9/93, a.a.O., unter Bezugnahme auf *BFH* Urt. v. 23.11.1972 – IV R 63/71, a.a.O.; Urt. v. 17.3.1987 – VIII R 36/84, a.a.O.; Urt. v. 12.10.1988 – X R 5/86, *BStBl. II* 1989, 152.

ihnen – sei es auch lediglich in einem der Unternehmen – durchzusetzen. Sind die Ehegatten weder an dem „Besitzunternehmen“ noch an dem „Betriebsunternehmen“ nebeneinander beteiligt, könne nicht mehr von einer personellen „Verflechtung“ gesprochen werden, da sich die Eheleute eingebunden in verschiedene Unternehmen gegenüber stünden und zuvörderst die Interessen ihres eigenen Unternehmens wahren würden.

Für die vorliegende Untersuchung ist demnach vornehmlich von Interesse, wann trotz wechselseitiger Mehrheitsbeteiligung von Ehegatten oder sonstigen nahen Angehörigen am Besitz- und Betriebsunternehmen von einer personellen Verflechtung ausgegangen werden kann. Allgemein ist danach zu fragen, wann die Ehegatten bzw. nahen Angehörigen durch die mehrere Unternehmen umfassende, planmäßige, gemeinsame Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse oder in sonstiger Weise den Beweis dafür liefern, dass sie aufgrund ihrer gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft bzw. unabhängig hiervon eine Zweck- und Wirtschaftsgemeinschaft eingegangen sind²⁶, wann also zusätzliche Beweisanzeichen für gleichgerichtete Interessen vorliegen. Dabei rechtfertigen es die folgenden Umstände nicht, die Anteile der Ehefrau an einem Unternehmen dem Ehemann zuzurechnen²⁷:

- a) Jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft,
- b) Herkunft der Mittel für die Beteiligung der Ehefrau an der Betriebsgesellschaft vom Ehemann,
- c) „Gepräge“ der Betriebsgesellschaft durch den Ehemann,
- d) Geschäftsführung in dem Betriebsunternehmen,
- e) Erbeinsetzung des anderen Ehegatten als Alleinerbe, gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, beabsichtigte Alterssicherung des anderen Ehegatten.

²⁵ Vgl. *BFH*Urt. v. 30.7.1985 – VIII R 263/81, BStBl. II 1986, 259; Urt. v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28.

²⁶ Vgl. *BFH*Urt. v. 24.7.1986 – IV R 98-99/85, BStBl. II 1986, 913, im Anschluss an die Rechtsprechung des *BVerfG*, nach der es mit Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG unvereinbar ist, wenn, was der damaligen Praxis entsprach, bei der Beurteilung der personellen Verflechtung von der – wenn auch widerlegbaren – Vermutung ausgegangen wird, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen (Beschl. v. 12.3.1995 – 1 BvR 571/81 u.a., BStBl. II 1985, 475).

Nachfolgend sollen einzelne Beweisanzeichen daraufhin untersucht werden, inwiefern sie die Annahme einer personellen Verflechtung rechtfertigen. Dabei soll vor allem der Frage nachgegangen werden, inwiefern gesellschaftsvertragliche Regelungen, Stimmrechtsbindungen, -vollmachten oder -ausschlüsse zur Annahme einer personellen Verflechtung führen können²⁸. Es soll auch die faktische Beherrschung²⁹ erörtert werden.

Der Bundesfinanzhof hat schon früh ausgesprochen, dass es nicht auf die Beherrschung im Rechtssinne des Handelsrechts ankomme, sondern auf die nach den tatsächlichen Verhältnissen bei beiden Unternehmen vorhandene Möglichkeit, einen einheitlichen Willen faktisch durchzusetzen³⁰. Eine personelle Verflechtung im Sinne der Betriebsaufspaltung liegt aber nicht vor, wenn die das Betriebsunternehmen beherrschende Person oder Personengruppe an einer Besitzgesellschaft zwar mehrheitlich beteiligt ist, aber nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschafterbeschlüsse einstimmig gefasst werden müssen; denn in einem solchen Fall reicht die Stimmrechtsmacht der an beiden Unternehmen beteiligten Person oder Personengruppe nicht aus, um im Besitzunternehmen ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen zu können³¹. Zur Beherrschung im Sinne der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung genügt indes die Herrschaft über die Geschäfte des täglichen Lebens³². Selbst wenn daher in Bezug auf einzelne Beschlüsse für den herrschenden Gesellschafter ein Stimmrechtsverbot besteht, kommt es deshalb nur darauf an, wie die Frage des Stimmrechtsausschlusses tatsächlich gehandhabt wird³³. Das unterscheidet die Fälle des

²⁷ Vgl. *BFH*Urt. v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362; Urt. v. 18.2.1986 – VIII R 125/85, BStBl. II 1986, 611; Urt. v. 26.1.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155; siehe ferner *BMF*, Schr. v. 18.11.1986 – IV B 2 – S 2240 – 25/86 II, BStBl. I 1986, 537.

²⁸ Vgl. *BFH*Urt. v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; Urt. v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; siehe ferner *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 22 X 3 b (S. 878, 880).

²⁹ Vgl. *BFH*Urt. v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750; Urt. v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662; Urt. v. 26.7.1984 – IV R 11/81, BStBl. II 1984, 714; Urt. v. 12.10.1988 – X R 5/86, a.a.O.

³⁰ Urt. v. 2.8.1972 – IV 87/65, a.a.O.

³¹ Vgl. *BFH*Urt. v. 9.11.1983 – I R 174/79, BStBl. II 1984, 212; Urt. v. 10.12.1991 – VIII R 71/87, *BFH/NV* 1992, 551; Urt. v. 29.10.1987 – VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96; Urt. v. 21.1.1999 – IV R 96/96, a.a.O. Siehe auch die Nichtanwendungserlasse der Finanzverwaltung (BStBl. I 1985, 121; 1989, 39) und H 137 (6) „Einstimmigkeit“ EStH.

³² Vgl. *BFH*Urt. v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, a.a.O.

³³ Vgl. *BFH*Urt. v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, a.a.O.; Urt. v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455.

Stimmrechtsausschlusses in einem wesentlichen Punkt von den Fällen, in denen durch gesellschaftsvertragliche Regelungen auch die Geschäfte des täglichen Lebens nicht beherrscht werden können³⁴. Es ist ferner anerkannt und dürfte nach den vorstehenden Ausführungen nicht ernsthaft in Frage zu stellen sein, dass ein Stimmrechtsbindungsvertrag oder eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht es rechtfertigen können, die Geschäftsanteile eines Ehegatten dem anderen Ehegatten zuzurechnen³⁵.

Kann auch anhand der genannten Kriterien eine Betriebsaufspaltung nicht bejaht werden, bleibt zu beachten, dass der Bundesfinanzhof in besonderen Ausnahmefällen für die Beherrschung im Sinne der Rechtsprechungsgrundsätze zur Betriebsaufspaltung auch eine faktische Beherrschung der Besitz- oder Betriebsgesellschaft durch einen Gesellschafter oder einen Dritten genügen lassen; Voraussetzung hierfür sei aber eine Unterordnung der ausschließlich an der Besitzpersonengesellschaft beteiligten Gesellschafter unter den aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen ausgeübten Druck der beherrschenden Gesellschafter derart, dass sie keinen eigenen geschäftlichen Willen entfalten können³⁶. Diese Voraussetzungen sind nur selten zu bejahen³⁷.

Im folgenden sollen nunmehr unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung, beginnend mit der Entscheidung des großen Sentas vom 8. November 1971 dargestellt werden, unter welchen Voraussetzungen die Rechtsprechung eine Betriebsaufspaltung bei Ehegatten bejaht hat.

In der Entscheidung des großen Senates stellen sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt dar:

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehemann W.M.	20 %	20 %
Ehefrau W.M.		15 %

³⁴ Vgl. *BFH*Urt. v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44.

³⁵ Vgl. *BFH*Urt. v. 11.7.1989 – VIII R 151/85, BFH/NV 1990, 99.

³⁶ So u.a. Urt. v. 12.10.1988 – X R 5/85, a.a.O.; Urt. v. 21.1.1999 – IV R 96/96, a.a.O.; Urt. v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BFH/NV 1999, 1422. Siehe auch H 137 (6) „Faktische Beherrschung“ EStH.

³⁷ Eine faktische Beherrschung ausnahmsweise angenommen hat der *BFH*Urt. v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437.

Tochter E.M.	30 %	15 %
Ehemann A. St.	30 %	50 %
Sohn B. St.	10 %	
Sohn K. St.	10 %	

Der große Senat bejaht vorliegend die Annahme einer Betriebsaufspaltung deswegen, da es nach seiner Ansicht genügt, dass die Person oder Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen (Bundessteuerblatt II 1972 S. 63, 65). In der dann folgenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 12. März 1985 Az. I BvR 571/81 (Bundessteuerblatt II 1985 S. 475). Der Entscheidung lagen folgende Fallkonstellationen zugrunde:

I.

	Besitzunternehmen	Betriebsgesellschaften
Ehemann	50 %	100 %
Ehefrau	50 %	

Das BVG hat, entgegen der dieser Beschwerde zugrunde liegenden Entscheidung des BFH (BFH, Bundessteuerblatt 1981 II, 376) die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung verneint.

Der BFH hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass keine durchschlagenden Gründe erkennbar seien, dass in der vorliegenden Konstellation die Ehegatten ihre Rechte aufgrund von gleichgerichteten Interessen einheitlich ausübten. Insoweit könne hier deshalb eine Zusammenrechnung vorgenommen werden, da die Ehegatten von der Gestaltung des Wiesbadener Modells abgesehen haben.

Nach Ansicht des BVG verstößt diese Rechtsprechung gegen die Grundrechte aus Artikel 3 I in Verbindung mit Artikel 6 I GG.

Insoweit verbieten die vorgenannten Vorschriften es, Ehegatten im Vergleich zu ledigen allein deshalb steuerlich schlechter zu stellen, weil sie verheiratet sind. Insbesondere verfolgt der BFH deshalb eine Schlechterstellung der Ehegatten da hier, abweichend von der grundsätzlichen Beweislast auf Seiten der Behörde, die Rechtsprechung hier eine Vermutung zu Lasten der Steuerpflichtigen gelten lässt.

II. Entscheidung des BFH vom abgedruckt im BStBl. 1986 II, 612.

Hier stellten sich die Anteile wie folgt dar:

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehefrau	100 %	31,5 %
Ehemann	0 %	31,5 %
Sohn	0 %	37 %

Vorliegend vernannte der BFH die Betriebsaufspaltung, da nach seiner Ansicht die personelle Verpflichtung nicht gegeben ist, wenn das Besitzunternehmen nur einem Ehegatten gehört.

III. Entscheidung des BFH vom 12.11.1985 BStBl 1986 II, 296 ff.

Hier stellten sich die Anteile wie folgt dar:

	Besitzunternehmen	Betriebsgesellschaft
Ehemann	2/3	100 %
Ehefrau	1/3	0 %

Der BFH wies diese Entscheidung zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurück.

Hierbei wies er insbesondere darauf hin, dass vorliegend nicht feststellbar war, ob der Ehemann tatsächlich in der Lage war, auch in dem Besitzunternehmen seinen Willen durchzusetzen, da es sich hierbei um eine Bruchteilsgemeinschaft handelte, deren Verwaltung auf Mehrheitsbeschlüssen erfolgt (BStBl. 1986 II, 296, 298). Insoweit sei nach der Rechtsprechung des Ersten Senates (vgl. BFH im BStBl. II 1984, 212) der Gesellschafter von seinem Stimmrecht ausgeschlossen, wenn es sich um Rechtsgeschäfte der Personengesellschaft mit diesem Gesellschafter oder der von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft handelt. Dies gelte auch für die Gemeinschaft nach Bruchteilen.

IV. Entscheidung vom 24.11.1986, abgedruckt im BStBl. 1986 II, 913.

Dieser Entscheidungen lagen folgende Gesellschaftsverteilungen zu Grunde, wobei hier festzustellen ist, dass die Ehegatten hier jeweils über 5 Besitz- und 5 Betriebsunternehmen mit unterschiedlicher Aufteilung verfügten.

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehegatte	50 %	bis Ende 1966 80%, danach 100%
Ehefrau	50 %	bis Ende 1966 20 %, danach 0 %
Ehegatte	50 %	0 %
Ehefrau	50 %	100 %
Ehegatte	50 %	100 %
Ehefrau	50 %	0 %
Ehegatte	50 %	100 %
Ehefrau	50 %	0 %
Ehegatte	50 %	100 %

Ehefrau	50 %	0 %
---------	------	-----

Vorliegend hat der BFH die personelle Verflechtung und mithin eine Betriebsaufspaltung angenommen, da den Ehegatten gleichgerichtete Interessen zu unterstellen waren.

Aufgrund der Geschäftsentwicklung hat man planmäßiges, gemeinschaftliches Handeln erkennen können, das für die Annahme gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen spricht.

V. Entscheidung vom 17.03.1887, abgedruckt im BStBl. 1987 II, 858

Die Besitzverhältnisse stellten sich hier wie folgt dar:

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehegatte	50 %	90 %
Ehefrau	50 %	bis Dez. 1971 10 %

Zum Tatbestand ist hier zu ergänzen, dass die Eheleute noch im Gründungsjahr, nämlich im Dezember 1971 vereinbarten, dass die 10 %ige Beteiligung der Ehefrau an dem Betriebsunternehmen an den Mann veräußert wurde.

Dieser hat im Gegenzug neben einer Geldzahlung jeweils ein 1/100 der von ihm gehaltenen Grundstücke an dem Besitzunternehmen an die Ehefrau übertragen.

Bei dieser Konstellation nahm der BFH für das Jahr 1971 eine Betriebsaufspaltung an, da zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine personelle Verflechtung gegeben waren. Begründet wird dies mit der Argumentation, dass die Ehegatten als Personengruppe in beiden Unternehmen ihren einheitlichen Geschäftswillen durchsetzen können. Dagegen spräche auch nicht die ungleiche Beteiligung.

Dagegen könne grundsätzlich der Einwand sprechen, die Ehefrau halte die Anteile lediglich treuhänderisch, weil in einem solchen Fall die Ehefrau in der Betriebs-GmbH

keinen eigenen Willen entfalten könne. Dies konnte vorliegend durch die Kläger jedoch nicht bewiesen werden.

Mit Übertragung der Geschäftsanteile im Dezember 1971 verneinte der BFH die Voraussetzung der Betriebsaufspaltung, insbesondere liegen die Voraussetzungen wie im Urteil vom 24.07.1986 nicht mehr vor.

VI. Urteil des BFH vom 26.10.1988 I R 228/84 BStBl 1989 II 155

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehegatte	100 %	2 % von Juni bis Sep. 1977, danach 0 %
Ehefrau	0 %	98 % von Juni bis Sep. 1977, danach 100 %

Der BFH verneinte in dieser Entscheidung die Voraussetzungen der personellen Verpflichtungen, da vorliegend der Kläger 100 % an dem Betriebsunternehmen und ab September 1977 seine Ehefrau 100 % an dem Betriebsunternehmen beteiligt war.

Die Voraussetzungen der faktischen Beherrschung seien vorliegend nicht gegeben. Die vom Finanzgericht angeführten Punkte reichten dazu nicht aus.

Hierzu führte in der Vorinstanz das Finanzgericht aus, dass es ein Vetorecht der Ehefrau annahm. Nach Ansicht des BFH reicht jedoch ein solches nicht aus, um ein Unternehmen zu beherrschen.

Auch nach der Gruppentheorie konnte hier vorliegend nach Ansicht des BFH eine personelle Verpflichtung nicht angenommen werden, weil die Beteiligungsverhältnisse der Eheleute in beiden Unternehmen extrem unterschiedlich waren.

VII. Urteil vom 28.05.1991, AZ. IV B 28/90

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Vater	55 %	51 %
Mutter	0 %	25 %
Sohn	45 %	24 %

Vorliegend bejahte der BFH basierend auf der Rechtsprechung zu Personengruppentheorie die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung.

VIII. Urteil vom 18.03.1993 IV R 96/92

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehemann	50 %	59,5 %
Ehefrau	50 %	40,5 %

Auch hier begründet der BFH die Betriebsaufspaltung mit der von ihm entwickelnden Personengruppentheorie. Dagegen sprechen hier insbesondere nicht die ungleichen Beteiligungsverhältnisse an der GmbH.

IX. Urteil vom 24.02.1994 – IV R 8-9/93 BStBl. 1994 II Seite 466

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehegatte	50 %	98 %
Ehefrau	50 %	2 %

Unter der Berücksichtigung der Personengruppentheorie bejahte vorliegend der BFH die Voraussetzungen der personellen Verflechtung. Dagegen spreche auch nicht

starke konträre Beteiligung an der Betriebs-GmbH, da zwischen den Beteiligten eine – bewusst gestaltete – Doppelgesellschaft gestaltet wurde und somit von einem einheitlichen Willen auszugehen ist.

**X. Urteil vom 28.06.2000 des FG Schleswig – V 870/98 –
(Vorentscheidung vom 27.11.1885 – V 122/83 -)**

	Besitzunternehmen	Betriebsunternehmen
Ehegatte	1/5	4/5
Ehefrau	4/5	1/5

Das FG Schleswig bejahte die personelle Verpflichtung, da die Kläger eine Gruppe bilden, der beide Unternehmen angehören. Sie seien deshalb in der Lage beide Unternehmen vollständig zu beherrschen.

Auch hier sprechen die konträren Beteiligungsverhältnisse nicht gegen die Annahme einer personellen Verflechtung. Insbesondere musste hier beachtet werden, dass die Parteien im GmbH-Vertrag vereinbart haben, dass Beschlüsse nur mit einer Mehrheit von 85 % gefasst werden können, so dass die Mehrheitsbeteiligung des Klägers nicht ausreichte die Betriebsgesellschaft allein zu beherrschen. Damit seien die Kläger einvernehmlich von den gesetzlichen Mehrheitserfordernissen abgewichen, um der Klägerin im erheblichen Umfang die Mitbestimmung in der GmbH zu sichern.

Stellungnahme

Nach den vorstehenden Ausführungen ist fraglich, ob das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht bei seiner Entscheidung von zutreffenden Grundsätzen ausgeht, wenn es in dem von ihm entschiedenen Fall allein schon im Hinblick auf die Satzungsbestimmungen eine Betriebsaufspaltung unter Anwendung der Personengruppentheorie bejaht. Denn es steht nach dem mitgeteilten Sachverhalt

nicht fest, dass der Kläger daran gehindert wäre, die Betriebsgesellschaft zu beherrschen. Die satzungsrechtlichen Bestimmungen sehen zwar vor, dass bei der Gesellschafterversammlung mindestens 85 v.H. der Stimmen vertreten sein müssen. Jedoch werden Beschlüsse, welche die Geschäfte des täglichen Lebens betreffen, mit einfacher Mehrheit gefasst. Lediglich bestimmte, im Einzelnen aufgeführte Rechtsgeschäfte bedürfen einer Mehrheit von 85 v.H. der Stimmen. Aus diesem Umstand ein Beweisanzeichen herzuleiten, dass die Kläger gleichgerichtete Interessen verfolgen, erscheint daher keinesfalls zwingend. Ob die praktische Handhabung der Stimmrechtsausübung gerade im Hinblick auf die Geschäfte des täglichen Lebens, bei denen der Kläger als zur Einzelvertretung berechtigter Geschäftsführer einer Mitwirkung der Gesellschafterversammlung allerdings nicht bedarf und lediglich durch entsprechende Beschlüsse in der Ausübung der Geschäftsführung gebunden werden könnte, ein weiteres Anzeichen dafür bietet, von einem fehlenden Interessengegensatz auszugehen, erscheint gleichfalls fraglich. Die hier zu besprechende Entscheidung des Bundesfinanzhofs scheint jedoch Anhaltspunkte zu bieten, welche es naheliegend erscheinen lassen, dass das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht eine „revisionssichere“ Entscheidung getroffen hat, da die Darlegungslast bezüglich etwaiger Interessengegensätze den Gesellschaftern der Doppelgesellschaft auferlegt wird. Ob die hierin zum Ausdruck kommende Vermutung eines fehlenden Interessengegensatzes sich mit dem Argument halten lässt, diese Vermutung beruhe auf dem zweckgerichteten Zusammenschluss derselben Personen in beiden Unternehmen, sollte kritisch hinterfragt werden, denn diese Vermutung läuft bei konträren Beteiligungsverhältnissen ohne nachweislich hinzutretende Umstände faktisch auf die Vermutung hinaus, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete Interessen, wenn sie gemeinschaftlich in dieser Weise am Wirtschaftsleben teilnehmen. Eine solche Vermutung lässt sich mit dem Grundgesetz jedoch nicht in Einklang bringen. Die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof sollten, wenn sie an dieser Darlegungslast festhalten wollen, klar zum Ausdruck bringen, dass sie uneingeschränkt auch für die Fälle gelten, in denen Fremde eine gleichartige Doppelgesellschaft initiieren. Für die Beratungspraxis, auch dies macht gerade die Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts deutlich, gibt es auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung mit Ausnahme des Wiesbadener Modells eigentlich keine

Beratungssicherheit. Wer das Ziel verfolgt, mit anderen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnissen eine Betriebsaufspaltung zu verhindern oder auch zu begründen, sollte den Weg einer verbindlichen Auskunft beschreiten, um zumindest nach den Grundsätzen von Treu und Glauben eine Bindungswirkung der Verwaltung herbeizuführen.

Zu der Bedeutung der Scheidungsklausel sollten wir uns zunächst noch einmal beraten. Ab Montag, 8.10.2001, bin ich wieder im Dienst. Vielleicht können wir am 9.10.2001 telefonieren und einen Termin ausmachen.