

## 7. Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

Unter Beachtung der BFH-Urteile vom:

- 22.10.1986, BStBl II 1987, 117,
- 08.03.1989, BStBl II 1989, 714,
- 17.07.1991, BStBl II 1992, 246

sind Besitz- und Betriebsunternehmen trotz der engen Verflechtung rechtlich eigenständige Unternehmen, welche ihren Gewinn selbständig ermitteln und grundsätzlich auch unabhängig voneinander bilanzieren.

### 7.1 Betriebsunternehmen als gewerbliches Unternehmen

Das Betriebsunternehmen ist ein gewerbliches Unternehmen:

- als Kapitalgesellschaft (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 8 Abs. 2 KStG)),
- als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft (regelmäßig Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlicher Betätigung (§ 15 Abs. 2 und 3 EStG)).

### 7.2 Qualifizierung des Besitzunternehmens als gewerbliches Unternehmen

Das Besitzunternehmen wird als gewerbliches Unternehmen qualifiziert (vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH). Das gilt selbst dann, wenn nur ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage verpachtet wird.

Die Umqualifizierung zur gewerblichen Tätigkeit erstreckt sich auf alle am Besitzunternehmen beteiligten Personen, also auch auf diejenigen Gesellschafter der Besitzgesellschaft, welche nicht an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt sind.

Sämtliche dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter stellen notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 1 EStR) dar. Dies gilt auch, wenn sie:

- selbst keine wesentlichen Betriebsgrundlagen sind<sup>66</sup>,
- erst nach Begründung einer Betriebsaufspaltung angeschafft worden sind.

#### Abfärbetheorie

Die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG<sup>67</sup>. Dies hat zur Folge, dass sämtliche Einkünfte der ansonsten nicht gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Aus der Qualifikation als gewerbliche Einkünfte folgt auch die Möglichkeit von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen in der Besitzgesellschaft.

Notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens sind alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind<sup>68</sup>, aber auch solche Wirtschaftsgüter, die nicht wesentliche Betriebsgrundlage der Betriebsgesellschaft sind, sofern ihre Überlassung in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen steht<sup>69</sup>.

Die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft gehören im Rahmen einer bestehenden Betriebsaufspaltung regelmäßig zum notwendigen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft<sup>70</sup>.

66 BFH vom 23.09.1998, BStBl II 1999, 281.

67 BFH-Urteil vom 13.11.1997 und BFH-Urteil vom 24.11.1998, BStBl II 1999, 483.

68 BFH-Urteil vom 30.04.1975, BStBl II 1975, 582.

69 BFH-Urteil vom 23.09.1998, BStBl II 1999, 281.

70 BFH-Urteil vom 23.07.1981, IV R 103/78, BStBl II 1982, 60.

Die Wirtschaftsgüter sind auch dann in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen, wenn an der Besitzpersonengesellschaft Gesellschafter beteiligt sind, die nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind.

#### **Einzelfälle:**

Die Zuordnung eines Grundstücks zum notwendigen Betriebsvermögen (Anlagevermögen) des Besitzunternehmens entfällt nicht deswegen, weil es vor Begründung der Betriebsaufspaltung als Umlaufvermögen zu dem Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels gehörte<sup>71</sup>.

Vermietet eine Eigentümergemeinschaft, an der der Besitzinzelunternehmer beteiligt ist, ein Grundstück an die Betriebsgesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter dieser ist, kann der Anteil des Besitzinzelunternehmers notwendiges Betriebsvermögen sein, wenn dieser Grundstücksteil dazu bestimmt ist, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft zu erhalten oder zu erhöhen. Eine solche Verbesserung liegt immer dann vor, wenn die Nutzungüberlassung eindeutig durch die Interessen der Betriebsgesellschaft bestimmt wird. Ob die Vermietung durch die Interessen der Betriebsgesellschaft veranlasst ist, ist unter Heranziehung der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Indizien für die Zuordnung zum betrieblichen Bereich können sein, dass das Wirtschaftsgut zu unter Fremden unüblichen Bedingungen überlassen wird, es seiner Zweckbestimmung nach nur an das Betriebsunternehmen vermietet werden kann oder für dieses unverzichtbar ist. Für eine private Veranlassung kann sprechen, dass der Mietvertrag erst längere Zeit nach der Betriebsaufspaltung geschlossen wurde oder der Besitzunternehmer zivilrechtlich keinen oder nur geringen Einfluss auf die Beschlüsse der Gemeinschaft nehmen kann<sup>72</sup>.

Die Anteile des Besitzunternehmers und beherrschenden Gesellschafters der Betriebskapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft, welche intensive und dauerhafte Geschäftsbeziehungen zur Betriebskapitalgesellschaft unterhält, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitz(einzel-)unternehmens<sup>73</sup>. Dementsprechend sind Anteile des Besitz-Personengesellschafters an einer Kapitalgesellschaft, die mit der Betriebsgesellschaft in einer für diese vorteilhaften und nicht nur kurzfristigen Geschäftsbeziehung steht, notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Besitz-Personengesellschafters<sup>74</sup>.

Aufgrund der Abfärberregelung ist das **Gesamthandsvermögen einer Besitzpersonengesellschaft** auch bei einer Vermietung weiterer Wirtschaftsgüter an Dritte notwendiges Betriebsvermögen.

Wirtschaftsgüter im Eigentum einzelner Mitunternehmer einer Besitzpersonengesellschaft sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschafter, wenn sie dem Besitzunternehmen zur Weitervermietung an das Betriebsunternehmen überlassen sind und damit unmittelbar dem Betrieb der Besitzgesellschaft dienen.

**Anteile der Gesellschafter einer Besitzgesellschaft an einer Grundstücksgemeinschaft** sind dem Sonder-Betriebsvermögen II der Gesellschafter der Besitzgesellschaft zuzurechnen, wenn die Überlassung des Grundstücks durch die Grundstücksgemeinschaft an die Betriebsgesellschaft durch den Gewerbebetrieb der Besitzgesellschaft veranlasst ist.

#### **Beispiel:**

A. Arm, B. Breit und K. Schmal bilden eine GbR, zu deren Vermögen ein Hotelgrundstück und mehrere Miethäuser gehören. Die Gesellschafter sind zu gleichen Teilen an der GbR beteiligt. In der GbR wurde **einfache Mehrheitsprinzip** für alle Beschlüsse vereinbart.

71 BFH-Urteil vom 21.06.2001, BStBl II 2002, 537.

72 BFH-Urteil vom 02.12.2004, BStBl II 2005, 340.

73 BFH-Urteil vom 20.04.2005, BStBl II 2005, 694 und BFH-Beschluss vom 26.08.2005, BStBl II 2005, 833.

74 BFH-Urteil vom 25.11.2004, BStBl II 2005, 354.

Das Hotel ist an die Touristik-GmbH vermietet, an der A. Arm und B. Breit mit je 50 % beteiligt sind. Das Hotel stellt unstreitig eine wesentliche Betriebsgrundlage der Touristik-GmbH dar.

### Lösung:

Aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung ist der Tatbestand einer Betriebsaufspaltung im Sinne des H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH gegeben. Insoweit stellt sowohl das Hotelgrundstück als auch die Miethäuser notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft dar. Aus diesem Grunde gehören die gesamten Mieten zu den gewerblichen Einkünften. Das gilt auch für den Anteil des K. Schmal.

### Abwandlung des Beispiels:

A. Arm, B. Breit und K. Schmal bilden eine GbR, zu deren Vermögen ein Hotelgrundstück und mehrere Miethäuser gehören. Die Gesellschafter sind zu gleichen Teilen an der GbR beteiligt. In der GbR wurde hinsichtlich der Beschlussfassung nichts „explizit“ vereinbart.

Das Hotel ist an die Touristik-GmbH vermietet, an der A. Arm und B. Breit mit je 50 % beteiligt sind. Das Hotel stellt unstreitig eine wesentliche Betriebsgrundlage der Touristik-GmbH dar.

### Lösung:

Aufgrund der gesetzlichen Einstimmigkeit der GbR liegt keine personelle Verflechtung vor. Daher stellt sowohl das Hotelgrundstück als auch die Miethäuser Privatvermögen der Gesellschaft dar.

Gehören die Wirtschaftsgüter:

- einem Einzelunternehmer,
- den Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder
- einer Bruchteils- bzw. Erbgemeinschaft,

können sie gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn sie schon vor der Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen waren<sup>75</sup>.

Die **Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft** stellen, soweit sie im Eigentum der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft stehen, notwendiges Betriebsvermögen dar. Gleiches gilt für eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die Betriebskapitalgesellschaft gewährt<sup>76</sup>.

**Darlehen eines Einzelunternehmers** an die von ihm beherrschte Betriebs-Kapitalgesellschaft stellen regelmäßig notwendiges Betriebsvermögen dar. Dies gilt insbesondere dann, wenn sie der Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft und damit der Erhaltung bzw. der Erhöhung des Wertes der Beteiligung dienen<sup>77</sup>.

Zu beachten ist jedoch, dass die BFH-Urteile vom 07.03.1978 und 10.04.1994 auf Darlehensgewährungen durch Gesellschafter einer **Besitzpersonengesellschaft** für die Bildung von Sonderbetriebsvermögen nicht unmittelbar anwendbar sind.

**Sonderbetriebsvermögen** liegt vor, wenn das Darlehen:

- dazu bestimmt ist, einen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks zu leisten, z.B. zur Stützung der Betriebs-Kapitalgesellschaft erforderlich ist oder

75 Vgl. BFH vom 27.08.1998, BStBl II 1999, 279.

76 Vgl. BFH vom 12.02.1992, BStBl II 1992, 723 sowie BFH vom 14.09.1999, BStBl II 2000, 255.

77 BFH vom 07.03.1978, BStBl II 1978, 378 sowie BFH vom 10.04.1994, BStBl II 1995, 452.

- zur Verstärkung der durch die Betriebsaufspaltung begründeten wirtschaftlichen Verflechtung gewährt wurde, insbesondere Darlehensgewährung bei Begründung der Betriebsaufspaltung und Bindung der Darlehenslaufzeit an die Dauer der Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft.

**Darlehen, welche zu „marktüblichen“ Konditionen gewährt werden**, können Privatvermögen des Kreditgebers darstellen (BFH vom 30.03.1993, BStBl II 1993, 864). „Marktübliche Konditionen“ heißt hier:

- ohne Laufzeitverknüpfung mit der Gesellschafterstellung in der Betriebs-Kapitalgesellschaft,
- ohne Kündigungsbeschränkungen,
- ohne notwendige Stützung der Betriebskapitalgesellschaft.

### Bürgschaften

Bürgschaften, die die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft für Verbindlichkeiten der Betriebskapitalgesellschaft übernehmen, können durch den Betrieb der Besitzpersonengesellschaft veranlasst sein und damit zum negativen Sonderbetriebsvermögen II gehören, wenn die Übernahme der Bürgschaften zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgt; die Inanspruchnahme aus solchen Bürgschaften führt jedoch nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten für die zum Sonderbetriebsvermögen II gehörenden Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft. Der Umstand, dass Verbindlichkeitsrückstellungen nur für solche künftigen Aufwendungen gebildet werden dürfen, die zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben führen und nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren sind, steht deshalb einer Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus solchen Bürgschaften nicht entgegen (BFH vom 18.12.2001, BStBl II 2002, 733). U.E. verkennt der BFH hier, dass der Bürge im Falle der Inanspruchnahme Inhaber der Forderung, für die er gebürgt hatte, wird. Diese wird mit den Anschaffungskosten Sonderbetriebsvermögen und dürfte im Anschluss mangels Werthaltigkeit regelmäßig ergebniswirksam einer Abschreibung auf den dauerhaft niedrigeren Teilwert unterliegen.

### Sonstige Einzelfälle

Zum **notwendigen Betriebsvermögen eines Besitzinzelunternehmers** gehören:

- die Anteile an der Betriebsgesellschaft (BFH vom 18.12.2001, BStBl II 2002, 733, BFH vom 27.06.2006, BStBl II 2006, 874).

### Zeitliche Erfassung von Dividendausschüttungen der Betriebsgesellschaft

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 07.08.2000 GrS 2/99 (BStBl II 2000, 632) darf eine Kapitalgesellschaft, die mehrheitlich an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, Dividendenansprüche aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung der nachgeschalteten Gesellschaft grundsätzlich nicht aktivieren. Diese Rechtsgrundsätze gelten nach dem BFH-Urteil vom 31.10.2000 (BStBl II 2001, 185) auch in den Fällen einer Betriebsaufspaltung.

- die Anteile an einer Kap-Ges, die den herrschenden Einfluss auf die Betriebsgesellschaft vermittelt (BFH vom 23.07.1981, BStBl II 1982, 60) oder die mit der Betriebsgesellschaft in dauerhaften, vorteilhaften Geschäftsbeziehungen steht (BFH vom 25.11.2004, BStBl II 2005, 354, vgl. auch H 15.7 Abs. 4 „Sonder-BV“ EStH) oder die als Komplementär-GmbH entscheidenden Einfluss auf den Geschäftsbetrieb einer GmbH & Co. KG besitzt, welche ihrerseits intensive und dauerhafte Geschäftsbeziehungen zum Betriebsunternehmen unterhält, wenn der Steuerpflichtige durch das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH in der Lage ist, deren Einfluss auf das geschäftliche Verhalten der GmbH & Co. KG maßgeblich zu fördern (BFH vom 12.06.2013, BStBl II 2013, 907).
- an die Betriebsgesellschaft überlassene wesentliche Betriebsgrundlagen (sofern nicht das wirtschaftliche Eigentum auf die Betriebsgesellschaft übergegangen ist).
- sonstige an die Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter, wenn ihre Verpachtung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlage steht (BFH vom 23.01.1991, BStBl II 1991, 405, BFH vom 03.05.2005, X B 125/04, n.v., BFH vom 20.04.2005,

BFH/NV 2005, 1774 zu Darlehen an Geschäftspartner der Betriebsgesellschaft, vgl. auch H 15.7 Abs. 4 „Darlehen“ und „Notwendiges Betriebsvermögen“ EStH), auch soweit die Überlassung zwar noch nicht stattfindet, aber bereits eine finale Überlassungsabsicht besteht (BFH vom 07.12.2000, BStBl II 2001, 316, vgl. auch H 15.7 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH); die bloße auf Indizien gestützte Annahme einer solchen Zweckbestimmung reicht hingegen für sich allein nicht aus (BFH vom 17.12.2008, BStBl II 2009, 371).

- Darlehensforderungen gegen die Betriebsgesellschaft, wenn eine betriebliche Veranlassung für die Darlehenshingabe bestand (z.B. Darlehen zur Erhaltung/Steigerung des Beteiligungswertes durch Verbesserung der Vermögens-/Ertragslage der Betriebsgesellschaft, vgl. BFH vom 07.03.1978, BStBl II 1978, 378).
- typisch stille Beteiligungen des Besitzgesellschafters an der Betriebsgesellschaft.

Nicht zu den Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens gehört jedoch anders als bei einer Personengesellschaft das Gehalt, das dessen Gesellschafter als Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft, der gleichzeitig Gesellschafter der Besitzgesellschaft bezieht, da insoweit keine notwendige Verknüpfung zur Betriebsaufspaltung besteht (BFH vom 09.07.1970, BStBl II 1970, 722). Das Gleiche gilt für die entsprechende Pensionsanwartschaft (H 15.7 Abs. 4 „Pensionsanspruch gegenüber der Betriebs-Kapitalgesellschaft“ EStH).

Ist das Besitzunternehmen kein Einzelunternehmen, sondern eine Personengesellschaft, so gilt der allgemeine Grundsatz, dass alle Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, auch wenn sie nicht an die Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen werden (vgl. BFH vom 23.09.1998, BStBl II 1999, 281).

Im Übrigen stellen Wirtschaftsgüter nach den allgemeinen Grundsätzen (vgl. R 4.2. Abs. 2 EStR) Sonder-Betriebsvermögen der Gesellschafter dar, soweit sie im Eigentum oder Miteigentum eines Gesellschafters stehen (z.B. der Betriebsgesellschaft unmittelbar oder mittelbar über die Besitzgesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter, Anteile des Gesellschafters an der Betriebskapitalgesellschaft, Ausschüttungsansprüche gegenüber der Betriebs-Kapitalgesellschaft).

Es gelten jedoch einige Besonderheiten:

- Bei der **unmittelbaren Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft** muss die Überlassung im Interesse der Besitzgesellschaft erfolgen, damit notwendiges Sonder-BV II vorliegt. Ein solches Interesse ist z.B. anzunehmen, wenn die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft für die Dauer ihrer Beteiligung an der GmbH ein Darlehen überlassen (BFH vom 10.11.1994, BStBl II 1995, 452, vgl. H 15.7 Abs.4 „Darlehen“ EStH), fehlt aber z.B. im Falle einer zwischengeschalteten Grundstücksgemeinschaft bei BFH vom 01.10.1996, BStBl II 1997, 530; hier gilt es ggf. den Vorrang des Sonder-BV I beim Betriebsunternehmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu beachten.
- Haben die Gesellschafter der Besitz-GbR **Bruchteilseigentum** (und kein Gesamthandseigentum) an den vermieteten Objekten, so stellen die der Betriebsgesellschaft überlassenen Grundstücke notwendiges Sonder-Betriebsvermögen der Gesellschafter an der Besitzgesellschaft dar. Andere Grundstücke können aber gewillkürtes Sonder-BV sein (BFH vom 27.08.1998, BStBl II 1999, 279, vgl. auch H 15.7 Abs. 4 „Umfassend gewerbliche Besitzpersonengesellschaft“ EStH).
- Bürgschaften, die die Gesellschafter einer Besitz-Personengesellschaft für Verbindlichkeiten der Betriebs-Kapitalgesellschaft übernehmen, können im Interesse der Besitz-Personengesellschaft erfolgt sein und damit in Form von z.B. Rückstellungen bei drohender Inanspruchnahme ohne werthaltige Rückgriffsansprüche zum (negativen) Sonder-Betriebsvermögen II gehören, wenn die Übernahme der Bürgschaft zu marktunüblichen Konditionen erfolgt (BFH vom 18.12.2001, BStBl II 2002, 733, zur unentgeltlichen Übernahme, vgl. auch H 15.7 Abs. 4 „Bürgschaft für die Betriebs-Kapitalgesellschaft“ EStH). Die Inanspruchnahme aus diesen Bürgschaften führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Anteile an der Betriebsgesellschaft.

- Weitere Folgen sind, dass alle Gesellschafter der Besitzgesellschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielen, wenn die Besitzgesellschaft eine Personengesellschaft ist bzw. nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei natürlicher Person als Besitzunternehmen.

Dazu gehören auch die **Ausschüttungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft** (subsidiär gewerbliche Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 8 EStG). Bei natürlichen Personen als Besitzunternehmen bzw. Besitzgesellschafter gelten insoweit das Teileinkünfteverfahren gem. §§ 3 Nr. 40d, 3c Abs. 2 EStG, bei Kapitalgesellschaften als Besitzgesellschafter greift § 8b KStG (insbesondere: § 8b Abs. 5 KStG!). Dies gilt auch für Gewinnausschüttungen für Zeiträume vor der Betriebsaufspaltung, wenn der Gewinnverteilungsbeschluss nach Begründung der Betriebsaufspaltung gefasst wurde (BFH vom 14.09.1999, BStBl II 2000, 255, vgl. auch H 15.7 Abs. 4 „Gewinnausschüttungen“ EStH).

- Zudem ist die Besitzgesellschaft gewerbesteuerpflichtig, die **erweiterte Grundstückskürzung** gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG kann von dieser **nicht** in Anspruch genommen werden.

### **Mehrere Besitzunternehmen**

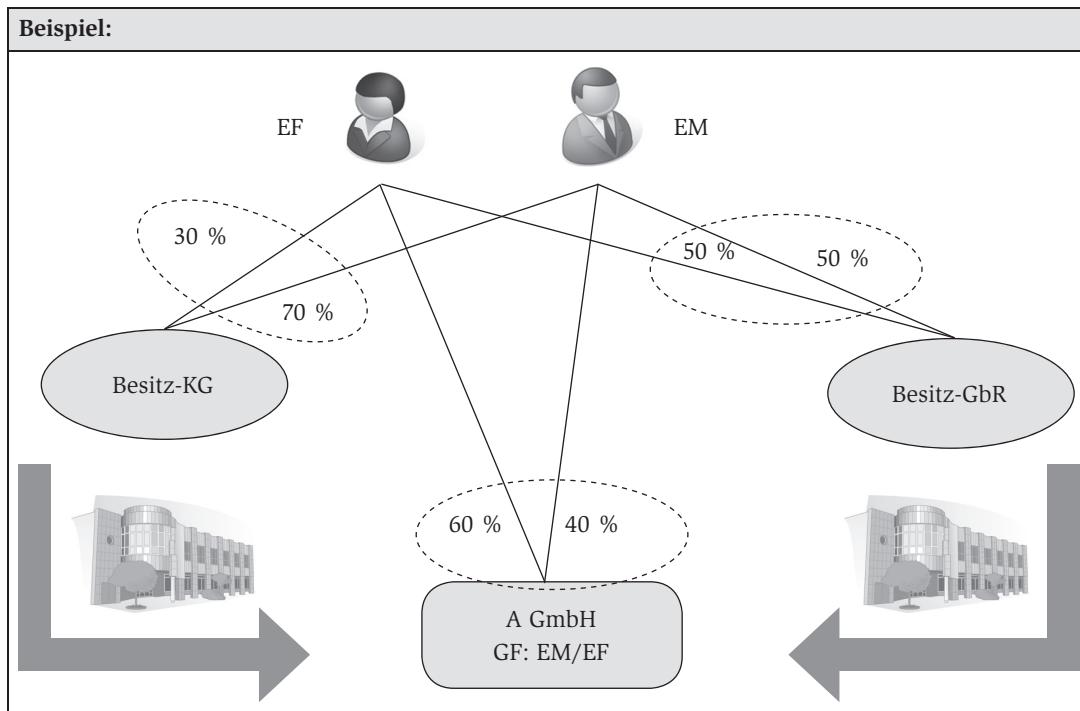
Eine Betriebsaufspaltung kann auch parallel zu mehreren Besitzunternehmen gleichzeitig bestehen. Es existieren dann mehrere Betriebsaufspaltungen. Das Vorhandensein mehrerer Besitzunternehmen setzt grundsätzlich voraus, dass sowohl die sachliche als auch die personelle Verflechtung im Verhältnis zu allen Unternehmen gegeben ist.

Hierbei können sich beim Nachweis eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens Schwierigkeiten ergeben, insbesondere wenn an den Besitzgesellschaften mehrere Personen beteiligt sind. Es kann hierbei dazu kommen, dass ein an mehreren Besitzunternehmen beteiligter Gesellschafter sich im Konfliktfall zwischen zwei unterschiedlichen Interessen entscheiden müsste, womit die Anforderungen an die personelle Verflechtung (einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille) aus dem Interessengegensatz der verschiedenen Besitzgesellschaften nicht mehr erfüllt wären.

Es lassen sich grundlegend drei Fallkonstellationen unterscheiden:

1. Mehrere selbstständige Besitzpersonengesellschaften,
2. Eine Besitzpersonengesellschaft und ein Besitz-Einzelunternehmen,
3. Eine Besitzpersonengesellschaft und eine Besitzkapitalgesellschaft.

Wenn **mehrere Besitzpersonengesellschaften** vorliegen, ist eine Zusammenfassung zu einem einzigen Steuerobjekt auch bei identischen Gesellschaftern nicht möglich.

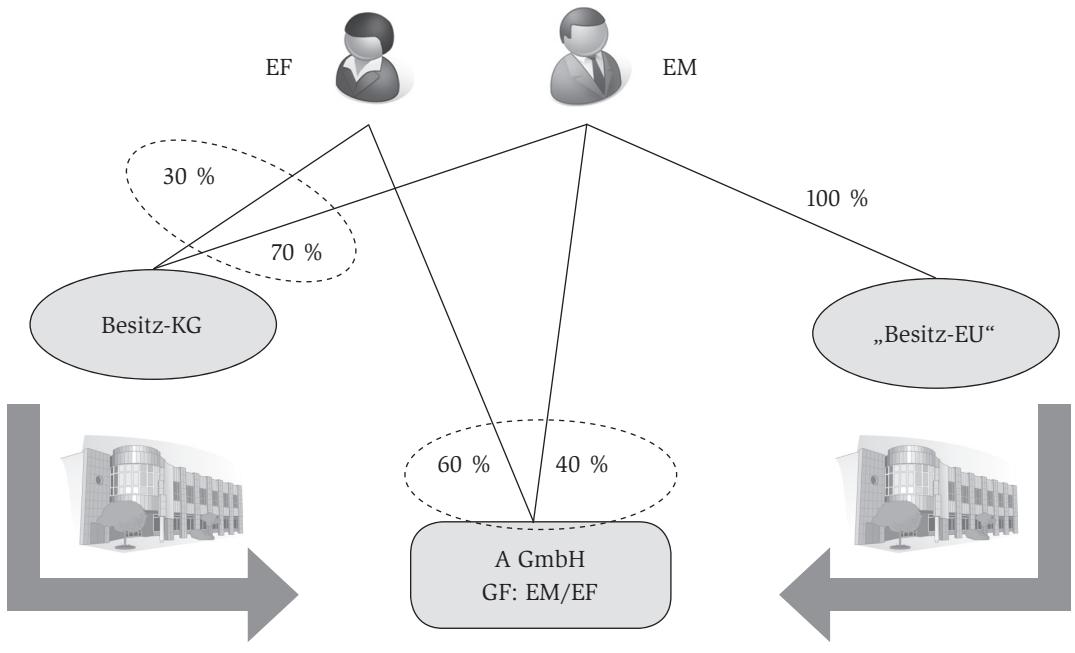


In diesem Fall liegen mehrere gesonderte Feststellungsobjekte gem. §§ 179, 180 AO vor. Soweit die Beteiligung der Betriebs-GmbH im Vermögen der hinter beiden Gesellschaften stehenden natürlichen Personen steht, stellt diese Beteiligung Sonderbetriebsvermögen an der ersten zeitlich existierenden Besitzpersonengesellschaft dar, bei mehreren gleichzeitig begründeten steht den Beteiligten ein Wahlrecht zu, bei welcher Besitzgesellschaft die Anteile im Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen werden.

Sollte die personelle oder sachliche Verflechtung der Besitzpersonengesellschaft entfallen, bei der die Anteile an der Betriebsgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen werden, bei einer anderen Besitzpersonengesellschaft jedoch weiterhin die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen, wechseln die Anteile gem. § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen der bestehenden Besitzgesellschaft.

Des Weiteren ist eine **Betriebsaufspaltung mit einem Einzelbesitzunternehmen und einer Besitzpersonengesellschaft** denkbar.

Hier hat jedoch die Zurechnungsvorschrift nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Vorrang und eine weitere Betriebsaufspaltung kann nur ausnahmsweise vorliegen, wenn die der Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter nicht notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft darstellen.

**Beispiel:**

Die dritte denkbare Konstellation ist die **Aufteilung in eine Besitzpersonen- und eine Besitzkapitalgesellschaft**.

Die rechtliche Selbständigkeit der beiden Unternehmen in diesem Fall ist steuerlich generell anerkannt.

**Beispiel:**