

Betriebsaufspaltung bei Verpachtung durch Grundstücksgemeinschaft

[Aktueller Fall]

30.09.2014

Sachverhalt

A ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH, welche die Herstellung und den Direktvertrieb hochwertiger Büromöbel betreibt. Die A-GmbH ging im Jahr 2008 aus dem ehemaligen Einzelunternehmen des A hervor. Allerdings behielt sich A im Rahmen der Gründung der A-GmbH Geschmacksmuster sowie verschiedene Patente zurück, die dieser der A-GmbH entgeltlich im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlässt.

Im Jahr 2010 beschloss die A-GmbH aufgrund der rasant steigenden Absätze über eine spezielle Internetplattform eine räumliche Erweiterung des Bereichs Direktvertrieb und -marketing. A besaß gemeinsam mit seiner Ehefrau zu hälftigen Bruchteilen ein geeignetes Grundstück für diese Erweiterung. Die Eheleute errichteten daher gemeinsam auf ihrem Grundstück ein auf die Bedürfnisse der A-GmbH zugeschnittenes Bürogebäude. Die Fertigstellung erfolgte im Juni 2011, das Gebäude wird seitdem durch die Eheleute an die A-GmbH verpachtet. Der Pachtvertrag sieht hierbei keine Befristung o.Ä. vor.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertritt der Prüfer die Ansicht, dass der dem A zuzurechnende Anteil am Grundstück und aufstehendem Gebäude notwendiges Betriebsvermögen des A darstellt. Zu Recht?

Lösung

Doppelte Betriebsaufspaltung?

Eine neben der ursprünglichen Betriebsaufspaltung stehenden Betriebsaufspaltung zur Bruchteilsgemeinschaft scheidet zunächst aus: Der A ist nur mit 50 % an der Bruchteilsgemeinschaft beteiligt und verfügt nicht über die Stimmenmehrheit. Bei Bruchteilsgemeinschaften entscheidet über die Verwaltung und Benutzung des gemeinschaftlichen Gegenstands die Stimmenmehrheit, soweit keine abweichenden Vereinbarungen getroffen worden sind.

Die Stimmenmehrheit ist nach der Größe der Anteile zu berechnen (§ 745 Abs. 1 Satz 2 BGB). Danach hat der A keinen beherrschenden Einfluss in der Grundstücksgemeinschaft. Aus der Tatsache, dass die Grundstücksgemeinschaft aus Eheleuten besteht, kann nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nicht geschlossen werden, dass die Stimmrechte der Eheleute zusammenge-rechnet werden müssen, da diese aus gleichgerichteten Interessen einheitlich ausgeübt werden (vgl. BFH-Urt. v. 15. Oktober 1998, IV R 20/98, BStBl II 1999, 445 m.w.N.).

Notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens?

Zur Frage, ob der Miteigentumsanteil des A an dem der Betriebs-GmbH vermieteten Grundstück als Betriebsvermögen zu behandeln ist, sind die Grundsätze der Entscheidung des BFH-Urt. v. 02. Dezember 2004, III R 77/03, BStBl II 2005, 340 anzuwenden. Hiernach gehören nicht nur die dem Betrieb des Besitzunternehmens des A unmittelbar dienenden Wirtschaftsgüter (Geschmacksmuster, Patente) zum Betriebsvermögen, sondern auch solche, die dazu bestimmt sind, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Denn hierdurch tragen nach Ansicht des BFH diese Wirtschaftsgüter dazu bei, den Wert der Beteiligung zu erhalten oder zu erhöhen.

Zur Beantwortung der Frage, wann konkret eine solche „Verstrickung“ zum Besitzunternehmen vorliegt, wendet der BFH die Grundsätze zur Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen II eines Gesellschafters zu einer Besitzpersonengesellschaft entsprechend an.

Hiernach gilt Folgendes:

- Indizien für den Veranlassungszusammenhang der Nutzungsüberlassung mit den betrieblichen Interessen des Besitzunternehmens können sich daraus ergeben, dass der Betriebs-GmbH ein Wirtschaftsgut zu Bedingungen überlassen wird, die nicht dem unter Fremden Üblichen entsprechen oder wenn das Wirtschaftsgut seiner Zweckbestimmung nach nur an das Betriebsunternehmen vermietet werden kann oder wenn es für das Betriebsunternehmen unverzichtbar ist. Indizien für eine betriebliche Veranlassung können aber auch aus Umständen hergeleitet werden, die mit dem Besitzunternehmen selbst zusammenhängen, z.B. wenn die Nutzungsüberlassung in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung steht.
- Für die private Veranlassung der Gebrauchsüberlassung kann sprechen, wenn der Mietvertrag erst längere Zeit nach der Betriebsaufspaltung geschlossen wird oder der Besitzunternehmer zivilrechtlich keinen oder nur geringen Einfluss auf die Beschlüsse der Grundstücksgemeinschaft nehmen kann. Bei einer Miteigentumsquote von 50 v.H. kann der Besitzunternehmer seinen Willen in der Grundstücksgemeinschaft zwar nicht durchsetzen, aber ein Tätigwerden des anderen Miteigentümers gegen seine Interessen verhindern. Ferner kann er, wenn das Grundstück der Betriebs-GmbH auf unbestimmte Zeit vermietet wird, verhindern, dass der Mietvertrag gekündigt wird.

Ergebnis

Das Gebäude ist speziell auf die Bedürfnisse der A-GmbH zugeschnitten und kann daher grundsätzlich auch nur an diese vermietet werden. Auf die Fremdüblichkeit der Pachtvereinbarung kommt es daher nicht weiter an. Da der A zwar keinen beherrschenden Einfluss auf die Beschlüsse der Grundstücksgemeinschaft hat, jedoch auf der anderen Seite ein Tätigwerden seiner Mitgemeinschafterin (Ehefrau) gegen seinen Willen sicher verhindern kann und der Pachtvertrag darüber hinaus auf unbestimmte Zeit geschlossen wurde, ist der dem A zuzurechnende Miteigentumsanteil als notwendiges Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens des A zu qualifizieren.

Der Auffassung der Betriebsprüfung ist daher zuzustimmen.