

Felix Werthebach, Düsseldorf\*

# Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen – ein systematischer Ansatz

## Inhaltsübersicht

- I. Grundlegung
  1. Problemstellung
  2. Grundbegriff des SBV
- II. Tatbestandsvoraussetzungen des SBV im Einzelnen
  1. Vorliegen von Wirtschaftsgütern
  2. Zurechnung zum Mitunternehmer
  3. Sachzusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre
- III. Deskriptive Variablen des Sachzusammenhangs
  1. Eignung des Wirtschaftsgutes
  2. Effekt auf die betriebliche Sphäre
  3. Kausalität
  4. Anknüpfungspunkt in der betrieblichen Sphäre
  5. Intensität
- IV. Zwischenergebnis: Die Intensität des Sachzusammenhangs als Kernelement des SBV-Tatbestandes
  1. Konkretisierungsbedürftigkeit
  2. Bestehende Ansätze einer Abgrenzung
- V. Eigener Ansatz: Objektivierung des Dienst- und Förderungszusammenhangs
  1. „Dienen“
  2. „Fördern“
  3. „Mittelbare Effekte oder Reflexwirkungen“
  4. Zusammenfassung
- VI. Anwendung des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhangs auf bestimmte Fallgruppen
  1. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
  2. Beteiligungen an anderen Personengesellschaften
  3. Einzelwirtschaftsgüter
- VII. Schlussbetrachtung
  1. Wesentliche Ergebnisse des objektivierten Dienst- und Förderungszusammenhangs
  2. Abweichungen von der ständigen BFH-Rechtsprechung
  3. Systematische Darstellung des Sachzusammenhangs zwischen Wirtschaftsgut und betrieblicher Sphäre
  4. Systematische Darstellung des SBV-Identifikationsprozesses

Die Identifikation von Sonderbetriebsvermögen (SBV) stellt im Rahmen von Umstrukturierungen ein häufiges Problem dar, welches nicht selten finanzgerichtliche Klärung erfordert. Insbesondere unerkannt notwendiges SBV kann die angestrebte Steuerneutralität eines Umstrukturierungsvorgangs konterkarieren. Der nachfolgende Beitrag systematisiert – ausgehend von den steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen des SBV – die vielfältige Rechtsprechung und entwickelt daraus einen strukturierten Prüfprozess, durch wel-

chen SBV im Rechtskreis des Mitunternehmers zielgerichtet identifiziert und das Risiko negativer Steuerfolgen durch latentes SBV minimiert werden kann. Ferner trägt der aufgezeigte Ansatz zur Weiterentwicklung bestehender SBV-Grundsätze bei.

*Identifying so called extraordinary operating assets („Sonderbetriebsvermögen“ – SBV) in context of corporate restructurings often causes problems and requires financial litigation. Particularly, undetected necessary SBV might affect intended tax neutrality under German law. The following essay systemises – proceeding from SBV’s pre-conditions – numerous decisions issued by the German Financial Courts and their grounds, and develops a structured audit process through which help with recognising shareholders’ SBV is provided and, thus, the risk of negative tax consequences can be minimised. Also the demonstrated approach can be used for continuous further development of SBV’s main principles.*

## I. Grundlegung

### 1. Problemstellung

Wenn Vermögenswerte steuerliches Betriebsvermögen einer Personengesellschaft darstellen, zivilrechtlich jedoch im (Allein-)Eigentum eines Mitunternehmers stehen, wird regelmäßig von SBV gesprochen.<sup>1</sup> Unterschieden wird dabei zwischen SBV I und II.<sup>2</sup> Der Terminus SBV I bezeichnet solche Wirtschaftsgüter eines Mitunternehmers, die dem Betrieb der Gesellschaft unmittelbar zu dienen bestimmt sind.<sup>3</sup> SBV II liegt dagegen vor, wenn der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut außerhalb

\* Felix Werthebach, M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 Vgl. u.a. BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 unter II. = FR 1995, 467; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 unter I. a) = FR 2001, 635; BFH v. 14.1.2010 – IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096; Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rz. 131; sowie Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 721 (Aug. 2017) m.w.N.

2 Allerdings ohne Rechtsfolgenrelevanz, vgl. Kauffmann/Seppelt in Frottscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 415 (Feb. 2015); Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 233. Insbesondere bei der steuer-schädlichen oder -unschädlichen Übertragung von Sachgesamtheiten ist deswegen unwesentlich, ob es sich um SBV I oder II handelt.

3 Vgl. u.a. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 unter II.5. a) = FR 1993, 781; BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2005, 361 unter I.1. = FR 2005, 933 m. Anm. Kempermann; BFH v. 24.4.2014 – IV R 20/11, BFH/NV 2014, 1519 Rz. 23.