

DER PRAKTISCHE FALL

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung: Vorsicht walten lassen, auch bei Einschalten eines Notars!

von Steuerberater Hans Günter Christoffel, Bornheim

| Kürzlich hatte ich folgenden Fall auf dem Tisch liegen: Ein Mandant hatte sein Einzelunternehmen vor Jahren in eine Einmann-GmbH & Co. KG eingebracht. Er war alleiniger Kommanditist und auch Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH. Im Rahmen der Einbringung hatte er das sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindende Grundstück aus haftungsrechtlichen Gründen in sein Sonder-BV überführt. Seitdem ist dieses Grundstück an die GmbH & Co. KG vermietet. Nun wollte er seinen Sohn zu 50 % an der GmbH & Co. KG und zu 50 % am Grundstück beteiligen. Der Notar hatte ihm geraten, das Grundstück in eine Vater-Sohn-GbR zu überführen. Kein Problem, dachte ich anfänglich. Doch dann erwies sich der Steuerfall als komplizierter als erwartet. |

1. Vermeintlich einfache Lösung in Sicht

Zuerst war daran gedacht, dem Sohn 50 % der KG-Beteiligung und 50 % der im Sonder-BV befindlichen GmbH-Anteile zuzuwenden. Darüber hinaus sollte der Sohn an dem Grundstück durch Einbringung in die Vater-Sohn-GbR ebenfalls hälftig beteiligt werden. Damit wäre es zu einem quotenmäßigen Übergang des Gesamthandsvermögens und des Sonder-BV gekommen.

Im KG-Vermögen waren neben Forderungen, Kasse und Bank keine weiteren Finanzmittel vorhanden, die zu einem schädlichen Verwaltungsvermögen hätten führen können. Das Grundstück im Sonder-BV diente der KG zu eigenbetrieblichen Zwecken und schien damit über die Rückausnahme in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG als begünstigtes Vermögen eingestuft zu werden. Lediglich wegen des Anteils an der Komplementär-GmbH hätte die Darlehensgewährung der GmbH an die KG in Höhe von 12.500 EUR als Finanzmittel im „Verbund“ erfasst werden müssen.

Alles wurde in diesem Sinne durchbewertet und führte dann zu dem Ergebnis, dass kein schädliches Verwaltungsvermögen vorhanden war. Der Gesellschaftsanteil einschließlich dem hälftigen Anteil am Grundstück und an der GmbH hätte damit ohne Belastung mit Schenkungsteuer auf den Sohn übertragen werden können.

2. Fehler in der steuerlichen Beurteilung

Der Fehler in der steuerlichen Beurteilung bestand darin, dass das Grundstück im Sonder-BV des Vaters nunmehr durch den Übergang auf die Vater-Sohn-GbR bei beiden mit jeweils 50 % als Sonder-BV der GmbH & Co. KG angesetzt wurde, und zwar neben den jeweiligen 50 %-Anteilen an der Komplementär-GmbH.

Quotenmäßiger Übergang wäre erreicht worden

Auf den ersten Blick kein schädliches Verwaltungsvermögen

Irrtümlicher Ansatz des Grundstücks als Sonder-BV der GmbH & Co. KG

Dies ist jedoch nicht zutreffend. Zwar ist nach Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20.11.19 (IV C 6 -S 2241/15/10003, BStBl I 19, 1291; siehe auch Hendricks, GStB 20, 177) der 50%ige KG-Anteil zusammen mit dem hälftigen Grundstücksanteil und dem GmbH-Anteil in Höhe von 50 % nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ertragsteuerlich wegen der unentgeltlichen Übertragung zum Buchwert auf den Sohn übergegangen. Im Anschluss daran hat sich jedoch zwischen der KG und der GbR eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung gebildet. Vater und Sohn sind nämlich zu 50 % jeweils an der KG und an der Grundstücks-GbR beteiligt; es besteht eine Beteiligungsidentität, die aufgrund der Personengruppentheorie zu einer personellen Verflechtung führt. Das Grundstück, das die KG nutzt, stellt für sie eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, sodass auch eine sachliche Verflechtung gegeben ist. Damit liegen zwischen der KG und der GbR die Voraussetzungen einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** vor.

3. Ertragsteuerlich kein Problem

Ertragsteuerlich bereitet die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der GbR keine Probleme. Die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.19, a. a. O., Rz. 37 ff.) beurteilt das Entstehen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung über § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG als Übergang eines Wirtschaftsguts aus dem Sonder-BV der KG in das Gesamthandsvermögen der GbR gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sodass in der GbR zwangsweise der Buchwert des Grundstücks aus den Sonderbilanzen der beiden Gesellschafter fortzuführen ist.

Will man hier die dreijährige Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG vermeiden, kann bei der Übertragung aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen der GbR mit einer negativen Ergänzungsbilanz gearbeitet werden. Dies bedeutet, dass in der Gesamthandsbilanz der GbR das Grundstück mit dem Verkehrswert ausgewiesen wird. Dabei wird der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Buchwert sowohl beim Vater als auch beim Sohn hälftig in einer negativen Ergänzungsbilanz als Minderwert „Grundstück“ ausgewiesen. Wird mit einer solchen negativen Ergänzungsbilanz „gearbeitet“, entfällt die dreijährige Sperrfrist.

Im Ergebnis liegen nun zwei Gewerbebetriebe vor, zum einen die KG als Betreibergesellschaft und zum anderen die Vater-Sohn-GbR als Besitzgesellschaft. Die stillen Reserven des Grundstücks sind damit in der GbR steuerlich verhaftet.

Beachten Sie | Gewerbesteuerlich ist dem ebenfalls in der Weise Rechnung zu tragen, dass zwei Personengesellschaften zur Gewerbesteuer herangezogen werden, und zwar jede Personengesellschaft für sich mit dem Freibetrag von 24.500 EUR bei der Ermittlung des Gewerbeertrags. Allerdings wird hier keine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG für die Grundstücks-GbR gewährt, da die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Betriebsaufspaltung erfolgt.

Personelle
Verflechtung der
KG und der
Grundstücks-GbR

Grundstück in der
GbR zwingend mit
dem Buchwert
fortzuführen

Dreijährige
Sperrfrist kann
vermieden werden

Erweiterte Kürzung
für Grundstücks-GbR
scheidet aus

4. Grundstück als nicht begünstigtes Betriebsvermögen

Schenkungsteuerrechtlich führt die Annahme einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung dazu, dass das Grundstück, das der Sohn bei der Zuwendung seines Vaters zur Hälfte erhält, nicht mehr in den Genuss der Rückausnahme „Sonderbetriebsvermögen“ kommt. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13b.14 Abs. 1 ErbStR 2019 ist die Übertragung eines Anteils an einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft mit Sonder-BV als Übertragung eines Mitunternehmeranteils i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG anzusehen, auch wenn das Sonder-BV bei dieser Übertragung disquotale auf den Bedachten übergeht.

Dies gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, dass das Sonder-BV in der Personengesellschaft verbleibt, die Gegenstand der Übertragung ist. Sollte das Sonder-BV die Personengesellschaft „verlassen“, kann es nicht mehr als begünstigtes Vermögen im Rahmen der Rückausnahme behandelt werden. Dies dürfte auch die Sichtweise des BFH sein, so ist es dem Urteil vom 17.6.20 (II R 38/17, DStR 20, 2539) zu entnehmen. Denn dort fordert der BFH, dass die Stellung des Vaters bei einer unentgeltlichen Übertragung unverändert auf den Sohn übergehen soll. Was Sonder-BV beim Vater war, soll auch beim Sohn Sonder-BV bleiben.

Durch die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung ist jedoch aus diesem Sonder-BV der GmbH & Co. KG nunmehr Gesamthandsvermögen der Grundstücks-GbR geworden, wobei die Grundstücks-GbR als Besitzgesellschaft im Rahmen der Betriebsaufspaltung als eigenständiges Unternehmen anzusehen ist.

Beachten Sie | Diese enge Sichtweise des BFH lässt es m. E. nicht zu, die Rückausnahme „Sonderbetriebsvermögen“ durch die Rückausnahme „Betriebsaufspaltung“ zu ersetzen.

5. Lösung in der Praxis

Um sich nicht der Gefahr auszusetzen, dass das Grundstück im Sonder-BV wegen fehlender Rückausnahme i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG als Verwaltungsvermögen angesetzt wird, muss entweder das Abwandern des Grundstücks durch die Betriebsaufspaltung aus dem Sonder-BV der GmbH & Co. KG verhindert werden oder dieses Abwandern muss bereits beim Vater eingetreten sein.

5.1 Verbleib im Sonderbetriebsvermögen

Die Annahme eines Gewerbebetriebs setzt auch bei einem Besitzunternehmen voraus, dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Ohne Gewinnerzielungsabsicht kein Gewerbebetrieb. Dies hat der BFH bereits in seinem Urteil vom 12.4.18 (IV R 5/15, BFH/NV 18, 881) zum Ausdruck gebracht. Dort heißt es:

„Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grundsätzlich, wenn der mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden.“

Sonder-BV darf die Personengesellschaft nicht „verlassen“

Ansatz als Verwaltungsvermögen auf zwei Wegen vermeidbar

Unentgeltliche oder nicht kostendeckende Überlassung?

Um dieses Ziel zu erreichen, könnten Vater und Sohn als Grundstücks-GbR das Grundstück der GmbH & Co. KG unentgeltlich überlassen. Damit fällt auf Dauer die Gewinnerzielungsabsicht weg.

Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die GbR dann auch nicht als Unternehmerin i. S. d. UStG auftritt. Denn die Unternehmereigenschaft in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer zumindest eine Einnahmeerzielungsabsicht hat. Die Unternehmereigenschaft der GbR ist von Bedeutung, wenn es darum geht, dass an dem Grundstück z. B. Instandsetzungsarbeiten ausgeführt werden. Die dabei in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann dann von der GbR nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

GESTALTUNGSTIPP | Um nun beide Ziele in Einklang zu bringen, keine Gewinnerzielungsabsicht auf der einen Seite und Vorsteuerabzug auf der anderen Seite, könnte die GbR mit der GmbH & Co. KG vereinbaren, dass sie die Betriebskosten sowie die Instandsetzungsaufwendungen übernimmt. Denn dann würde sich durch die Kostenübernahme kein Gewinn ergeben und damit auch keine Gewinnerzielungsabsicht bestehen, und dennoch würden Einnahmen anfallen und die Unternehmereigenschaft wäre zu bejahen.

Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Grundstücks-GbR hat dann zur Folge, dass die Nutzungsüberlassung an die GmbH & Co. KG über § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu einer Zuordnung zum Sonder-BV führt. Denn diese Vorschrift unterscheidet bei der Zurechnung zum Sonder-BV nicht danach, ob für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt gezahlt wird oder nicht. Damit käme es nicht zu einem Übergang des Grundstücks in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft. Die Rückausnahme „Sonderbetriebsvermögen“ i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG könnte dann dazu genutzt werden, dieses Grundstück als begünstigtes Vermögen anzusehen.

5.2 Vor Aufnahme des Sohns in die alte GmbH & Co. KG Gründung einer neuen GmbH & Co. KG

Ein für alle Beteiligten zufriedenstellendes Ergebnis ließe sich auch dadurch erreichen, dass der Vater vor Aufnahme seines Sohnes in die „alte“ GmbH & Co. KG erst einmal eine zweite GmbH & Co. KG gründet, auf die er dann das Grundstück aus dem Sonder-BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich überträgt. Hierbei handelt es sich um einen Vorgang der zwangsweisen Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG, wobei die dreijährige Sperrfrist in § 6 Abs. 5 S. 4 EStG durch eine negative Ergänzungsbilanz vermieden werden kann, so zumindest der BFH in den Urteilen vom 31.7.13 (I R 44/12, BFH/NV 13, 1855) und vom 26.6.14 (IV R 31/12, BFH/NV 14, 1930). Dies sieht die Finanzverwaltung etwas restriktiver, und zwar in R 6.15 EStR. Mit ihrer Auffassung dürfte allerdings die Finanzverwaltung vor dem BFH scheitern.

Um hier jedoch einen Rechtsstreit mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, könnte die neue GmbH & Co. KG mit zwei Kommanditisten gegründet werden, und zwar mit dem Kommanditisten Vater zu 99 % und mit dem Kommanditisten Sohn zu 1 %. Die Anteile an der Komplementär-GmbH könnten von Anfang an zu 50 % dem Vater und zu 50 % dem Sohn zugerechnet werden.

GbR dann auch nicht mehr Unternehmerin i. S. d. UStG

Beide Ziele sind in Einklang zu bringen

Übertragung des Grundstücks vorab in neu gegründete GmbH & Co. KG

Konflikt mit der Finanzverwaltung kann leicht vermieden werden

Damit wäre auch dem Missbrauchsgedanken des R 6.15 EStR Rechnung getragen. Denn an der bisherigen Stellung des Vaters als Alleineigentümer des Grundstücks hätte sich dann durch die Übertragung auf die neu gegründete GmbH & Co. KG eine Qualitätsänderung ergeben, und zwar in der Weise, dass der Vater nunmehr nur noch mit 99 % und der Sohn mit 1 % mittelbar an dem Grundstück über ihre KG-Beteiligungen beteiligt wären.

Beachten Sie | Die Übertragung des Grundstücks auf die neu gegründete GmbH & Co. KG, an der der Sohn mit 1 % beteiligt ist, würde bei ihm Schenkungsteuer in Höhe dieses 1%igen Anteils auslösen. Hierfür müsste dann der persönliche Freibetrag des Sohnes eingesetzt werden. Sollte ein solcher Freibetrag nicht zur Verfügung stehen, müsste eine geringfügige Schenkungsteuer in Kauf genommen werden.

Im Anschluss an die Grundstücksübertragung liegt dann eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen der neu gegründeten GmbH & Co. KG und der „alten“ GmbH & Co. KG vor. Denn der Vater ist zu 100 % an der Altgesellschaft und zu 99 % an der neuen Gesellschaft beteiligt, womit eine personelle Verflechtung gegeben ist – und durch die Grundstücksüberlassung liegt auch die sachliche Verflechtung vor.

Nun kann der Vater im nächsten Schritt dem Sohn 50 % der Anteile an der Altgesellschaft übertragen und quotenentsprechend 49,5 % an der neuen GmbH & Co. KG. Bei der neuen GmbH & Co. KG zählt das Grundstück aufgrund der Rückausnahme „Betriebsaufspaltung“ zum begünstigten Vermögen. Damit hat man das Ziel erreicht, dass beide Beteiligungen ohne eine Schenkungsteuerbelastung auf den Sohn übergehen können. Dem BFH-Urteil vom 17.6.20 (a. a. O.) ist ebenfalls Rechnung getragen, da die Rechtsstellung des Vaters im Rahmen der Betriebsaufspaltung anteilig auf den Sohn übergeht.

PRAXISTIPP | Da es sich um die Übertragung von zwei KG-Beteiligungen handelt, muss darauf geachtet werden, dass für Zwecke des Verschonungsabschlags nur einheitlich ein Verschonungsabschlag von 100 % oder von 85 % beantragt werden kann. Eine Mischung der Verschonungsabschläge von 100 % bzw. 85 % ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht möglich – RE 13a.21 Abs. 4 ErbStR 2019).

Noch ein wichtiger Hinweis zum Abschluss: Wer meint, dass die vorherige Auslagerung des Sonder-BV auf eine neu gegründete GmbH & Co. KG Probleme bei der Übertragung des Anteils an der „alten“ GmbH & Co. KG bereiten könnte, der irrt. Erst kürzlich hat der BFH im Urteil vom 17.6.20 (II R 33/17) entschieden, dass die Begünstigungen nach § 13a ErbStG auch dann zu gewähren sind, wenn vor Übertragung eines Mitunternehmeranteils wesentliches Betriebsvermögen oder Sonder-BV dem Betrieb entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen überführt wurde. Ertragsteuerlich ist dies ebenfalls unbedenklich; denn bei unentgeltlichen Übertragungen gibt es keine Gesamtplanrechtsprechung.

Qualitätsänderung
dürfte möglichem
Missbrauch
entgegenstehen

Beide Beteiligungen
können ohne
Steuerlast auf den
Sohn übergehen

Mischung der
Verschonungsgrade
nicht möglich

Vorherige
Auslagerung des
Sonder-BV vom BFH
„abgesegnet“