

BETRIEBSAUFSPALTUNG

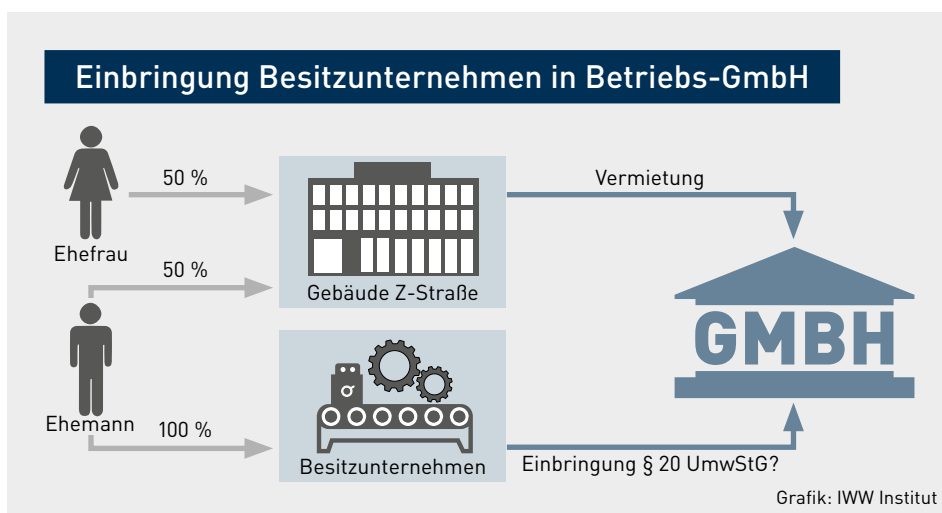
Vorsicht Falle: Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebs-GmbH kann teuer werden

von Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart

| Eine böse Überraschung erlebte ein Steuerpflichtiger, der sein Besitzunternehmen in die Betriebs-GmbH einbrachte. Da das Grundstück, das dem Steuerpflichtigen nur zur Hälfte gehörte, nicht mit eingebracht wurde, versagte ihm das FA die Buchwertfortführung. Der BFH gab dem FA jetzt in letzter Instanz Recht (BFH 29.11.17, I R 7/16, Abruf-Nr. 201155). Das Urteil zeigt einmal mehr, dass bei Umstrukturierungen immer äußerste Vorsicht geboten ist. Im Zweifel sollte man solche Gestaltungen – in enger Zusammenarbeit mit dem FA – durch eine verbindliche Zusage im Vorfeld absichern lassen. |

1. Sachverhalt

Der Kläger betrieb ursprünglich ein Einzelunternehmen auf einem Grundstück in der X-Straße. Vor vielen Jahren verpachtete er die Maschinen und das Grundstück an eine neu gegründete GmbH und führte das Unternehmen als Betriebsaufspaltung weiter. Da das Grundstück zu klein wurde, kaufte er gemeinsam mit seiner Ehefrau ein neues Grundstück in der Z-Straße, bebaute dieses und vermietete es an die GmbH, die fortan in diesem Gebäude ihren Geschäften nachkam. Das alte Grundstück wurde veräußert. Die Situation stellte sich demnach wie folgt dar:



Im Streitjahr übertrug der Kläger sein Besitzunternehmen in einem Vertrag zur Ausgliederung und Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Betriebs-GmbH. Den 50%igen Anteil am Grundstück in der Z-Straße brachte er allerdings nicht mit in die GmbH ein. Das FA versagte die Anwendung des § 20 UmwStG, da nicht alle wesentlichen Wirtschaftsgüter in die GmbH übertragen wurden und setzte für den 50 %-Anteil, die vermieteten Maschinen und die im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gelte-



IHR PLUS IM NETZ
gstb.iww.de
Abruf-Nr. 201155

Unternehmen als Betriebsaufspaltung fortgeführt

Anwendung des § 20 UmwStG ...

... trotz Zurückbehaltung des hälftigen Anteils am Grundstück

nen GmbH-Anteile Steuern für die Aufdeckung der stillen Reserven fest. Der BFH gab dem FA letztlich Recht.

2. Anmerkungen

Nach § 20 Abs. 2 UmwStG darf die Kapitalgesellschaft das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen, wenn die Voraussetzungen des § 20 UmwStG erfüllt sind. Dabei ist grundsätzlich anerkannt, dass der durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung in Form des Besitzunternehmens entstandene Betrieb Gegenstand einer Einbringung i. S. d. UmwStG sein kann.

MERKE | Die Einbringung eines solchen Betriebs ist allerdings nur dann nach § 20 UmwStG steuerlich begünstigt, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden.

Zwar steht das Grundstück nur zu 50 % im Eigentum des Ehemanns. Er beherrscht es also nicht und kann seinen Willen in der Grundstücksgemeinschaft nicht durchsetzen. Eine Betriebsaufspaltung besteht somit nur zwischen dem Besitzeinzelunternehmen des Ehemanns und der von ihm zu 100 % beherrschten GmbH. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören aber alle Wirtschaftsgüter, die das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft überlässt, denn die Vermietung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft prägt die Tätigkeit des Besitzunternehmens. Werden daher dem Besitzunternehmen von einer Eigentümergemeinschaft, an der der Besitzeinzelunternehmer beteiligt ist, Wirtschaftsgüter zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlassen, sind diese in Höhe des Miteigentumsanteils des Besitzeinzelnehmers als Betriebsvermögen anzusehen.

Zwar hat die Eigentümergemeinschaft das Grundstück Z-Straße dem Besitzeinzelunternehmen des Klägers nicht überlassen, sondern hat es an die GmbH vermietet, sodass es nicht unmittelbar dem Betrieb des Besitzeinzelunternehmens diene. Zum notwendigen Betriebsvermögen einer Besitzgesellschaft gehören aber auch solche Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung daran zu erhalten oder zu erhöhen.

Das Grundstück Z-Straße ist auch eine wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzeinzelunternehmens.

MERKE | Der Begriff „wesentliche Betriebsgrundlage“, ist im funktionalen Sinne zu verstehen. Funktional wesentlich sind dabei alle Wirtschaftsgüter, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben. Ein Grundstück ist deshalb für den Betrieb wesentlich, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.

Besitzunternehmen kann Gegenstand einer Einbringung sein

Hälftiger Grundstücksanteil als BV des Besitzunternehmens

Wert der Beteiligung an der Betriebs-GmbH wird erhöht

Begriff ist im funktionalen Sinne zu verstehen

Beachten Sie | Demzufolge ist grundsätzlich jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb.

Es wurde auch kein Teilbetrieb „Maschinenverpachtung“ in die GmbH eingebracht und ein weiterer Teilbetrieb „Grundstücksvermietung“ zurückbehalten. Unter einem Teilbetrieb ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist. Ein Teilbetrieb setzt danach einen Hauptbetrieb (Gesamtbetrieb) voraus, der ohne den Teilbetrieb weiterexistiert. Hier würde es jedoch nach der Übertragung eines etwaigen Teilbetriebs „Maschinenvermietung“ keinen Hauptbetrieb mehr geben, weil die verbleibende „Grundstücksvermietung“ nicht als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert werden könnte. Ein einzelnes zurückbehaltenes Grundstück begründet keinen Teilbetrieb „Grundstücksverwaltung“. Daher wurden nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in die GmbH eingebracht und die stillen Reserven sind aufzudecken.

Keine Einbringung eines Teilbetriebs

3. Relevanz für die Praxis

Der vorliegende Fall ist nicht außergewöhnlich. Häufig soll das Betriebsgrundstück zurückbehalten werden. Hier gibt es aber eine neuere Entwicklung, die einige Erleichterung bei der Gestaltungsplanung verspricht.

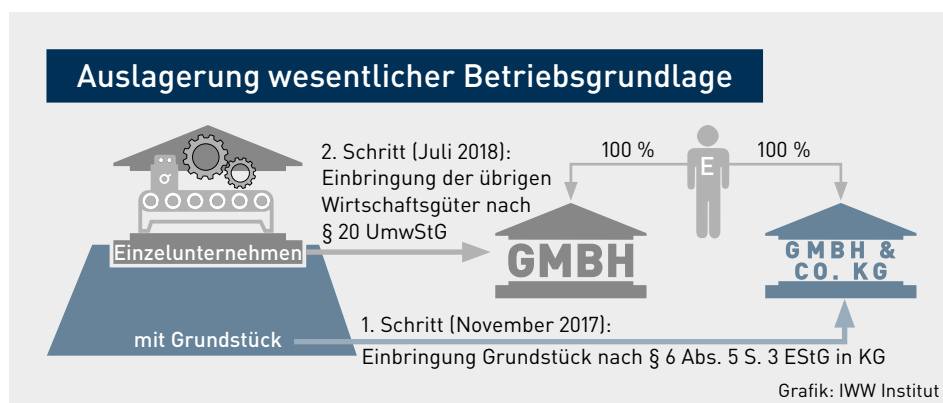
Schon in einer Entscheidung im Jahr 2009 hatte der BFH eine Gestaltung, bei der ein hohe stille Reserven enthaltendes Grundstück vor der Einbringung ausgelagert wurde, gebilligt und die Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG gewährt (BFH 25.11.09, I R 72/08, BStBl II 10, 471; s. allerdings Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung v. 12.9.13, BStBl I 13, 1164).

i INFORMATION
Nichtanwendungserlass in der Welt

3.1 Vereinfachter Sachverhalt

Einzelunternehmer E will seinen Betrieb im Mai 2018 zum 1.1.18 im Wege einer Sachgründung in die E-GmbH einbringen. Das wertvolle Betriebsgrundstück soll jedoch (aus Haftungsgründen und wegen der GrEST) nicht mit auf die GmbH übergehen. Im September 2017 – ca. 9 Monate vor der Einbringung – überträgt E das Grundstück deshalb nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zum Buchwert auf die zu diesem Zweck in 2017 gegründete E-GmbH & Co. KG.

Anzuerkennende Auslagerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage



3.2 Lösung

3.2.1 Bisherige Lösung nach der Verwaltungsauffassung

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung in RNr. 20.07 des UmwSt-Erlasses (11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl I 11, 1314) fällt die Einbringung des Betriebs hier nicht unter § 20 UmwStG und ist damit nicht zum Buchwert möglich. Die Begründung: Es wurde eine wesentliche Betriebsgrundlage im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung in ein anderes Betriebsvermögen übertragen. Der Buchwertansatz für die zunächst erfolgte Übertragung des Grundstücks auf die E-GmbH & Co. KG bleibt aber erhalten. Auch wenn der I. Senat dies anders sieht, können die Unternehmen in solchen Fällen keine Gestaltungssicherheit erreichen und allenfalls durch einen größeren zeitlichen Abstand zwischen der Übertragung des Grundstücks und der Einbringung des Betriebs die Versagung des Buchwertprivilegs des § 20 UmwStG vermeiden (s. BFH 25.11.09, I R 72/08, BStBl II 10, 471).

3.2.2 Aber: möglicher Paradigmenwechsel

Die Finanzverwaltung erwägt aber mittlerweile aufgrund der Rechtsprechungsgrundsätze des BFH, das BMF-Schreiben vom 12.9.13 (BStBl I 13, 1164) teilweise aufzuheben. Zusätzlich könnten die Tz. 7 und Tz. 15 S. 2 des zu Mitunternehmenschaften ergangenen BMF-Schreibens vom 3.3.05 (BStBl I 05, 458) aufgehoben werden.

Danach findet bei sämtlichen Überführungs-, Übertragungs- und Einbringungsvorgängen – im Gegensatz zu den weiterhin bestehenden Gesamtplanüberlegungen in den Fällen der §§ 16, 34 EStG – der bisherige Gedanke eines Gesamtplans keine Anwendung mehr (Paradigmenwechsel).

Die Finanzverwaltung hat mittlerweile eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die die Eckdaten des neuen BMF-Schreibens vorbereiten soll. Danach sollen Auslagerungsvorgänge nach § 6 Abs. 5 EStG kurz vor oder zeitgleich mit unentgeltlichen Übertragungsvorgängen nach § 6 Abs. 3 EStG oder mit Einbringungsvorgängen nach §§ 20 ff. UmwStG steuerunschädlich vorgenommen werden können. Voraussetzung ist, dass – wie sowohl in § 6 Abs. 5 EStG als auch in § 6 Abs. 3 EStG und in den §§ 20, 24 UmwStG vorausgesetzt wird – die künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Allerdings handelt es sich hier um eine in die Zukunft gerichtete Verwaltungsplanung. Es bleibt abzuwarten ob diese tatsächlich umgesetzt wird. Bis dahin kann nur durch eine zeitliche Entzerrung eine Vollaufdeckung der stillen Reserven vermieden werden.

GESTALTUNGSTIPP | Im Besprechungsfall hätte der Kläger z. B. seinen 50%igen Miteigentumsanteil an dem Grundstück schon einige Zeit vor der Einbringung auf seine Frau übertragen können. Die in dem Anteil ruhenden stillen Reserven hätte er allerdings aufdecken müssen. Seine Ehefrau würde aber – zumindest soweit die stillen Reserven auf das Gebäude entfallen – von einer höheren Abschreibung profitieren. Nach einiger Zeit hätte der Ehemann dann die restlichen Wirtschaftsgüter zum Buchwert nach § 20 UmwStG in die Betriebs-GmbH einbringen können.

Einbringung nicht zum Buchwert möglich ...

... oder vielleicht doch?

Eckdaten zu neuem BMF-Schreiben in Vorbereitung

Frühzeitige Übertragung des Miteigentumsanteils an die Ehefrau?