

## BETRIEBSAUFSPALTUNG

## Erfolgreiche „Rettungsmaßnahmen“ zur Absicherung der Betriebsaufspaltung

von Prof. Dr. Hans Ott, StB/vBP, Köln

| Oft führt der Wegfall der personellen oder sachlichen Verflechtung zur vorzeitigen Beendigung der Betriebsaufspaltung und damit zur Aufdeckung stiller Reserven. Die Betriebsaufgabe kann allerdings verhindert werden, wenn eine Betriebsverpachtung im Ganzen oder eine Betriebsunterbrechung vorliegen. Wie man diese „Rettungsmaßnahmen“ in der Praxis durchführt, wird nachfolgend dargestellt. Ebenso werden Maßnahmen diskutiert, um eine Betriebsaufspaltung bereits im Vorfeld dauerhaft abzusichern. Zu diesem Zweck kann die „Ummantelung“ durch eine GmbH & Co. KG ebenso helfen wie eine der Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH vorgeschaltete Umwandlung in eine GmbH & Co. KG oder die rechtzeitige Begründung einer GmbH & atypisch Still. |

### 1. Beispielfall zur Beendigung der Betriebsaufspaltung

Der typische Fall der Beendigung einer Betriebsaufspaltung wird z. B. ausgelöst durch die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH durch einen Gesellschafter, ohne dass gleichzeitig die an die Betriebs-GmbH überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen mitübertragen werden. Die dramatischen Folgen können ggf. auch die Mitgesellschafter treffen. Hier sind Gestaltungsmaßnahmen zur Abmilderung der steuerlichen Konsequenzen gefragt.

#### ■ Beispiel

An der X-GmbH mit einem Stammkapital von 100.000 EUR sind A und B zu je 50 % mit Anschaffungskosten der GmbH-Anteile von jeweils 50.000 EUR beteiligt. A und B sind auch zu je 50 % Bruchteilseigentümer eines bebauten Grundstücks, das von den Besitzgesellschaftern an die X-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage vermietet wird. Das Grundstück hat zum 1.7.20 einen Buchwert von 100.000 EUR und einen Teilwert von 700.000 EUR. A plant, seinen Anteil an der X-GmbH am 1.7.20 für 850.000 EUR an E zu veräußern. Das Mietverhältnis mit der X-GmbH bezüglich des bebauten Grundstücks soll unverändert fortgesetzt werden.

**Lösung:** Durch die Veräußerung des Anteils an der X-GmbH käme es zur Auflösung der Betriebsaufspaltung, da die personelle Verflechtung beendet wird. Während der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn von 800.000 EUR bezüglich der zum Sonderbetriebsvermögen (SBV) der Besitzgesellschaft gehörenden 50%igen Beteiligung dem Teileinkünfteverfahren unterliegt, wird der Grundstücksanteil des A steuerpflichtig unter Ansatz des Teilwerts entnommen. Da die Auflösung der Betriebsaufspaltung eine Betriebsaufgabe darstellt, kann A unter den Voraussetzungen der §§ 16 i. V. m. 34 Abs. 3 EStG für den Entnahmegewinn des Grundstücks von 300.000 EUR (1/2 der stillen Reserven) den ermäßigten Steuersatz beanspruchen.

Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH als „Auslöser“

Personelle Verflechtung würde durch Anteilsverkauf beendet

Gleichzeitig kommt es auch bei B zu einer zwangsweisen Entnahme seines Grundstücksanteils sowie seiner bisher zum SBV der Besitzgesellschaft gehörenden Beteiligung an der X-GmbH. Während der Entnahmegewinn bezüglich der Anteile an der X-GmbH von 800.000 EUR (bei einem Teilwert in Höhe des von E gezahlten Kaufpreises von 850.000 EUR) dem Teileinkünfteverfahren unterliegt, erhält auch B für den Entnahmegewinn bezüglich des Grundstücks von 300.000 EUR ggf. die Vergünstigungen nach den §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG. Die Versteuerung kann B nur vermeiden, wenn er gesellschaftsrechtlich die Möglichkeit hat, den Verkauf der Anteile zu verhindern.

**Beachten Sie** | Hinsichtlich der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens fällt keine Gewerbesteuer an.

**Auch bei B kommt es zur Zwangsentnahme von Grundstück und Beteiligung**

## 2. Betriebsverpachtung als Rettungsanker

Die durch den Wegfall der personellen und/oder sachlichen Verflechtung eintretende Betriebsaufgabe beim Besitzunternehmen kann verhindert werden, wenn das Besitzunternehmen nach Beendigung der Betriebsaufspaltung entweder der gewerblichen Prägung i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG unterliegt oder wegen der Abfärbewirkung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt. Diese Gegebenheiten liegen im Beispielsfall jedoch nicht vor und sind auch oft in der Praxis nicht anzutreffen. Darüber hinaus kann eine Betriebsaufgabe auch dann vermieden werden, wenn die Tätigkeit des Besitzunternehmens aus anderen Gründen weiterhin als gewerblich zu qualifizieren ist, weil z. B. eine Betriebsverpachtung vorliegt.

**Tätigkeit muss weiterhin als gewerblich zu qualifizieren sein**

Im obigen Beispielsfall könnte im Rahmen der Abwehrberatung auf das BFH-Urteil vom 17.4.19 (IV R 12/16, BStBl II 19, 745) verwiesen werden. In einem ähnlich gelagerten Fall hat der BFH nämlich entschieden, dass die Grundsätze über das Verpächterwahlrecht auch dann zur Anwendung kommen, wenn eine „unechte“ Betriebsaufspaltung beendet wird. Im Streitfall war das Betriebsgrundstück an die Betriebs-GmbH vermietet, die einen Textilhandel betrieb. Die Betriebsaufgabe wurde vom Finanzamt angenommen, weil der neben dem Sohn an der Betriebs-GmbH beteiligte Vater seine Anteile an der Betriebs-GmbH unentgeltlich auf diesen übertragen, seinen Anteil an dem der Betriebs-GmbH überlassenen Grundstück aber zurückbehalten hatte.

**Unterstellte Betriebsaufgabe nicht kampfflos hinnehmen**

Der Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung führt zwar grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe der Besitzgesellschaft mit der Folge, dass das Betriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven in das Privatvermögen der bisherigen Besitz-Mitunternehmer übergeht. Eine Ausnahme hiervon kann jedoch aufgrund einer zweckgerecht einschränkenden Auslegung des in § 16 Abs. 3 EStG normierten Betriebsaufgabebetstandes anzunehmen sein. Dies wäre u. a. dann geboten, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegen – so der BFH im Urteil vom 17.4.19. Stellt nämlich ein Unternehmer seine werbende gewerbliche Tätigkeit ein, so liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Vielmehr kann stattdessen auch eine bloße Betriebsunterbrechung oder eine Betriebsverpachtung anzunehmen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt.

**Übergang ins Privatvermögen der bisherigen Besitz-Mitunternehmer**

**MERKE |** Eine Betriebsunterbrechung (sog. ruhender Gewerbebetrieb) liegt vor, wenn nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich ist, dass die werbende Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraums, dessen Dauer sich nach den Umständen des Einzelfalls bestimmt, in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufgenommen wird (vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 Rn. 181). Eine Betriebsverpachtung liegt als Sonderfall einer Betriebsunterbrechung vor, wenn der Betriebsinhaber seinen Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet.

**Beachten Sie |** In beiden Fällen gilt gem. § 16 Abs. 3b S. 1 EStG der Betrieb als fortgeführt, solange der Betriebsinhaber gegenüber dem Finanzamt nicht ausdrücklich die Betriebsaufgabe erklärt (sog. Verpächterwahlrecht) oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich eine Betriebsaufgabe ergibt. Diese für die Einstellung der werbenden Tätigkeit geltenden Grundsätze sind auch bei der Beendigung einer Betriebsaufspaltung zu beachten. Unter den Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung oder Betriebsverpachtung bleiben laut BFH im o. a. Urteil vom 17.4.19 deshalb die Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens weiterhin Betriebsvermögen. Es kommt nicht zu einer Zwangsentnahme.

Nach den für eine gewerbliche Betriebsverpachtung durch den Großen Senat entwickelten Grundsätzen (vgl. BFH 13.11.63, GrS 1/63 S) reicht es aus, wenn alle funktional wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände in der Weise verpachtet werden, dass der Betrieb im Wesentlichen fortgesetzt werden kann. Maßgebend hierfür sind die Verhältnisse des verpachtenden, nicht aber des pachtenden Unternehmens.

Zudem muss dem Verpächter objektiv die Möglichkeit verbleiben, den Betrieb – bezogen auf den Zustand vor Einstellung der letzten werbenden Tätigkeit – in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen und fortzuführen. Unerheblich ist dagegen, ob der Pächter den Betrieb in der bisherigen Weise fortführt; auch eine branchenfremde Nutzung durch den Pächter ist unschädlich (vgl. BFH 19.3.09, IV R 45/06, BStBl II 09, 902). Nach diesen Grundsätzen erfüllte der Verpächter in dem o. g. BFH-Fall vom 17.4.19 – ebenso wie im obigen Beispiel – die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung, da das Betriebsgrundstück als einzige wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin an die Betriebs-GmbH verpachtet und keine Betriebsaufgabe erklärt wurde.

Wendet man die vorstehenden Grundsätze auf das obige Ausgangsbeispiel an, führt die Veräußerung der Anteile an der X-GmbH nicht zur Betriebsaufgabe bei der Besitzgesellschaft, weil künftig die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung vorliegen. Der Buchwert des Grundstücks ist daher fortzuführen, solange die Gesellschafter der Besitzgesellschaft nicht die Betriebsaufgabe erklären. Lediglich die Veräußerung der Anteile durch A an den Erwerber E löst einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 800.000 EUR aus, der zu 60 % dem Teileinkünfteverfahren unterliegt.

**Werbende Tätigkeit muss zeitnah wieder aufgenommen werden können**

**In diesen Fällen erfolgt keine Zwangsentnahme!**

**Selbst eine branchenfremde Nutzung ist unschädlich**

**Buchwert des Grundstücks ist weiter fortzuführen**

### 3. Übertragbarkeit der Grundsätze auf andere Fallgestaltungen

Die Reichweite des o. a. BFH-Urteils vom 17.4.19 ist derzeit noch nicht vollständig geklärt. Aus den zentralen Aussagen der Entscheidung, wonach

- eine Betriebsverpachtung im Ganzen auch bei einer unechten Betriebsaufspaltung vorliegen kann,
- für die Annahme eines (verpachtbaren) Betriebs die Qualifizierung der Tätigkeit des Besitzunternehmens als gewerblich nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung genügt und
- es für den Umfang der verpachteten Wirtschaftsgüter auf das verpachtende Unternehmen ankommt,

lässt sich jedoch folgern, dass beim Wegfall der personellen Voraussetzungen einer unechten Betriebsaufspaltung regelmäßig von einer Betriebsverpachtung auszugehen ist, wenn die bisherige Verpachtung der Wirtschaftsgüter (z. B. an die bisherige Betriebsgesellschaft) fortgesetzt wird (vgl. Binnewies/Mückl/Olbing, GmbHR 19, 1313, 1324 f.). Dies gilt z. B.,

- wenn bei einer unechten Betriebsaufspaltung, die durch Vermietung einer Immobilie an eine beherrschte GmbH entstanden ist, die personelle Verflechtung später entfällt, aber die Immobilie weiter an die bisherige Betriebs-GmbH vermietet wird, sowie
- bei der Verpachtung an einen anderen Pächter (vgl. BFH 17.4.02, X R 8/00, BStBl II 02, 527).

Nicht abschließend geklärt ist die Bedeutung der Ausführungen des BFH zur **Art des Verpächterunternehmens**, bei denen der BFH letztlich auf Merkmale zurückgreift (Handelsunternehmen), die von der Pächterin verwirklicht werden. Letztlich kann es auf die Tätigkeit der Pächterin nicht ankommen, wenn das bisherige Besitzunternehmen sämtliche Wirtschaftsgüter weiterhin zur Nutzung überlässt. Von Bedeutung ist die Art des Unternehmens aber, wenn nicht alle bislang verpachteten Wirtschaftsgüter weiter verpachtet werden.

**Beachten Sie** | So geht die Rechtsprechung bei Groß- und Einzelhandelsunternehmen, Hotels und Gaststätten oder Autohäusern und -werkstätten davon aus, dass das Grundstück mit aufstehenden Gebäuden regelmäßig die alleinige funktional wesentliche Betriebsgrundlage bildet. In diesen Fällen genügt daher die Weiterverpachtung für die Annahme einer Betriebsverpachtung (vgl. z. B. BFH 17.4.19, IV R 12/16, BStBl II 19, 745, m. w. N.; Ott, DStZ 19, 693). Bei Produktionsbetrieben kann es dagegen auch weitere funktional wesentliche Wirtschaftsgüter geben, deren Weiterverpachtung erforderlich ist (vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 Rn. 697, 698).

Erhebliche Gefahren bestehen in den Fällen der Betriebsverpachtung, weil die Möglichkeit zur Betriebsfortführung nicht nur durch eine Aufgabeklämung entfällt. Sie scheidet auch dann aus, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können oder wenn wesentliche Teile des Betriebsvermögens veräußert werden (vgl. dazu Kulosa in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rn. 665). Die Bedeutung dieser Voraussetzung in den Fällen einer Betriebsverpachtung nach dem Wegfall einer echten oder unechten Betriebsaufspaltung ist noch nicht abschließend geklärt und bedarf noch der weiteren Diskussion.

Reichweite des BFH-Urteils zwar noch ungeklärt ...

... lässt aber für viele Fälle hoffen

Art des Unternehmens kann sehr wohl Einfluss haben

Wurden wesentliche Wirtschaftsgüter des BV veräußert?

## 4. Gestaltungsüberlegungen

### 4.1 „Ummantelung“ durch eine GmbH & Co. KG

Da in der Praxis nicht immer verlässlich von einer Betriebsverpachtung oder Betriebsunterbrechung ausgegangen werden kann, müssen rechtzeitig vor der Übertragung von Anteilen an der Betriebs-GmbH andere Wege gesucht werden, die drohende Beendigung der Betriebsaufspaltung mit Betriebsaufgabe beim Besitzunternehmen zu verhindern.

Im obigen Beispiel lassen sich sowohl die Zwangsentnahme des Grundstücksanteils des A als auch die entnahmebedingte Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven bei B verhindern, wenn die Besitzgesellschaft vor der Anteilsveräußerung des A z. B. durch eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG „ummantelt“ und der Grundbesitz in deren Gesamthandsvermögen übertragen wird. Die Beteiligungen an der Betriebs-GmbH können entweder mit in das Gesamthandsvermögen der Besitz-GmbH & Co. KG übertragen oder dort als SBV erfasst werden. Solange die gewerblich geprägte Besitz-GmbH & Co. KG besteht, existiert weiterhin Betriebsvermögen, sodass es nicht zu einer Entnahme kommen kann.

Die „Ummantelung“ kann zivilrechtlich z. B. im Wege des Einbringungs- oder des Beitrittsmodells vorgenommen werden:

Grundstück in das Gesamthandsvermögen des „Mantels“ übertragen

ÜBERSICHT / Ummantelung einer Besitzgesellschaft durch eine GmbH & Co. KG		
Rechtsform des Besitzunternehmens	Art der Umwandlung	Steuerliche Behandlung
GbR oder Bruchteilsgemeinschaft	Sacheinlage durch Einzelrechtsnachfolge in bestehende oder vorab gegründete Personengesellschaft (Einbringungsmodell)	Sacheinlage gemäß § 24 UmwStG; steuerliche Rückbeziehung nicht möglich
GbR	Beitritt einer GmbH als Komplementär-GmbH in bestehende Personengesellschaft ohne oder mit Vermögenseinlage (Beitrittsmodell)	Keine Anwendung von § 24 UmwStG im Falle des Beitritts ohne Vermögenseinlage  Sacheinlage nach § 24 UmwStG bei Vermögenseinlage; steuerliche Rückbeziehung nicht möglich

- Besteht als Besitzunternehmen lediglich eine Bruchteilsgemeinschaft (z. B. bei Grundbesitz) oder eine GbR mit Grundbesitz im Gesamthandsvermögen, so wird beim Einbringungsmodell im ersten Schritt die Besitz-GmbH & Co. KG bar gegründet. Im zweiten Schritt werden dann die Mitunternehmeranteile an der gewerblichen Besitzgesellschaft einschließlich der Grundstücke bzw. Grundstücksanteile unter Fortführung der Buchwerte nach § 24 UmwStG in die Besitz-GmbH & Co. KG eingebracht. Anschließend geht das Vermögen durch Anwachsung steuerneutral auf die Besitz-GmbH & Co. KG über.

Bei der Übertragung von Grundstücken lässt sich regelmäßig eine Belastung mit Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 1 UmwStG vermeiden, soweit die Beteiligungsverhältnisse am Grundstück und an der Besitz-GmbH & Co. KG übereinstimmen. Zu beachten ist die Behaltensfrist von derzeit fünf Jahren gem. § 5 Abs. 3 GrEStG.

Behaltensfrist von fünf Jahren im Blick haben

- Besteht bereits eine Besitz-GbR mit Grundbesitz im Gesamthandsvermögen, so kann alternativ der Rechtsformwechsel in eine Besitz-GmbH & Co. KG auch im Wege des Beitrittsmodells erfolgen, indem z. B. eine neu gegründete GmbH als Komplementärin der bestehenden Besitz-GbR beitrifft und die zuvor voll haftenden Gesellschafter in die Stellung von Kommanditisten wechseln.

Aus steuerlicher Sicht ist in diesem Fall eine Einbringung nach § 24 UmwStG nicht möglich, wenn der Beitritt der GmbH ohne Einlageverpflichtung erfolgt. Es fehlt an einem Übertragungsvorgang, sodass nach Rn. 01.47 des UmwSt-Erlasses (BMF 11.11.11, IV C 2 – S 1978-b/08/10001) kein steuerpflichtiger Gewinn i. S. d. § 16 EStG entstehen kann und auch das Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG nicht besteht. Leistet die Komplementär-GmbH dagegen eine Bar- oder Sacheinlage und ist somit an der neu entstehenden Besitz-GmbH & Co. KG auch vermögensmäßig beteiligt, ist das Bewertungswahlrecht anwendbar.

Beim Einbringungsmodell setzt die Anwendung von § 24 UmwStG voraus, dass der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert. Dies erfordert nach Rn. 24.07 UmwSt-Erlass als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos oder die Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte. Nach dem BMF-Schreiben vom 26.7.16 (IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I 16, 684) erfolgt eine Gewährung von Gesellschaftsrechten nur bei Buchung auf dem Kapitalkonto I. Möglich ist auch die teilweise Buchung auf dem Kapitalkonto I und daneben auf dem Kapitalkonto II oder auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage (vgl. BFH 29.7.15, IV R 15/14, BStBl II 19, 593).

**PRAXISTIPP |** Die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II führt nicht zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln. Überholt ist die in Rn. 24.07 UmwSt-Erlass vertretene Auffassung, wonach die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II wie auch die nur teilweise Buchung auf dem Kapitalkonto II und einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt. Nach § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG können aber neben der Buchung auf dem Kapitalkonto I auch – im Rahmen der dort genannten Höchstgrenzen von 25 % des Buchwerts bzw. 500.000 EUR – sonstige Gegenleistungen (z. B. Einräumung eines Darlehensanspruchs) gewährt werden, ohne die Steuerneutralität zu gefährden.

Die Anwendung des § 24 UmwStG setzt die Einbringung eines qualifizierten Einbringungsgegenstands voraus. Da das Besitzunternehmen bzw. die Anteile an der Besitzgesellschaft diese Voraussetzungen erfüllen, besteht das antragsabhängige Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG. Danach kann das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Besitz-GmbH & Co. KG einschließlich der Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter z. B. mit dem Buchwert angesetzt werden. Nach Rn. 24.05 UmwSt-Erlass sowie dem o. a. Urteil vom 17.4.19 ist es im Rahmen des § 24 UmwStG ausreichend, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen teilweise SBV des Einbringenden bei der übernehmenden Personengesellschaft wird. Die bisher dem SBV II zugeord-

Neu gegründete GmbH tritt als Komplementärin bei

Einbringender muss Mitunternehmer werden bzw. diese Stellung ausweiten

Antragsabhängiges Bewertungswahlrecht zu bejahen

neten Anteile an der Betriebs-GmbH können bei der Einbringung zurückbehalten werden, da diese zu SBV II der Besitz-GmbH & Co. KG werden.

**PRAXISTIPP |** Da ein Besitzunternehmen als GbR oder als Bruchteilsgemeinschaft zivilrechtlich nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge und nicht nach den Regelungen des Umwandlungsgesetzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge umgewandelt werden kann, kommt nach § 24 Abs. 4 UmwStG eine steuerliche Rückbeziehung von maximal acht Monaten i. S. v. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG nicht in Betracht (zur Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge vgl. auch Rn. 01.47 UmwSt-Erlass).

Nach Rn. 24.04 des UmwSt-Erlasses ist die Einbringung in die Betriebs-GmbH & Co. KG auch dann zum Buchwert möglich, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen negativ ist, sodass eine Aufstockung in Höhe des negativen Betriebsvermögens mit der Folge der Realisierung und Versteuerung der stillen Reserven – anders als bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG (vgl. dazu Pflüger, GStB 19, 161) – nicht erforderlich ist.

**PRAXISTIPP |** Sofern die regelmäßig bei einer Betriebsaufspaltung bestehende umsatzsteuerliche Organschaft erhalten bleiben soll, müssen die Anteile an der Betriebs-GmbH zwingend ins Gesamthandsvermögen der Besitz-GmbH & Co. KG übertragen werden (vgl. BMF 5.7.11, IV D 2 – S 7105/10/10001, BStBl I 11, 703). Verfügt die Betriebs-GmbH über steuerliche Verlustvorträge, so führt die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile in das Gesamthandsvermögen der Besitz-GmbH & Co. KG grundsätzlich zum Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG.

#### 4.2 Der Anteilsübertragung vorgeschalteter Formwechsel

Die Auflösung der stillen Reserven kann im obigen Beispielfall zumindest teilweise verhindert werden, wenn die X-GmbH vor der Anteilsveräußerung durch A gem. § 9 i. V. m. § 3 Abs. 2 UmwStG z. B. im Wege des Formwechsels unter Fortführung der Buchwerte in eine Betriebs-GmbH & Co. KG umgewandelt wird (vgl. dazu Ott, GStB 19, 25).

Ein solcher Formwechsel führt nach § 7 UmwStG zu einer fiktiven Ausschüttung der bisher thesaurierten Gewinne. Im Zeitpunkt der Eintragung der neuen Rechtsform im Handelsregister muss die auf die fiktive Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag beim Finanzamt angemeldet und gezahlt werden. Verfügt z. B. die Betriebs-GmbH über thesaurierte Gewinne von 200.000 EUR, so löst der Formwechsel eine Kapitalertragsteuer von 50.000 EUR zzgl. Solidaritätszuschlag von 5,5 % = 2.750 EUR aus. Bei den Gesellschaftern erfolgt dann später die Anrechnung auf die Einkommensteuer.

**Beachten Sie |** Im Übrigen ist im Rahmen des Formwechsels ein Übernahmegewinn oder -verlust nach § 4 Abs. 4 bis 6 UmwStG zu ermitteln.

Sofern die Besitzgesellschafter seit der Gründung auch an der Betriebs-GmbH beteiligt sind und die Anschaffungskosten der Anteile dem gezeichneten Kapital entsprechen (Stammkapital ggf. zuzüglich Rücklagen, soweit

Steuerlicher Rückbezug kommt nicht in Betracht

Soll die bestehende umsatzsteuerliche Organschaft erhalten bleiben?

Thesaurierte Gewinne werden fiktiv ausgeschüttet

diese im steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG enthalten sind), entsteht regelmäßig ein sog. **Übernahmeergebnis 2. Stufe** von 0 EUR, wenn man die Kosten für den Vermögensübergang vernachlässigt. Denn das nach dem Berechnungsschema in Rn. 04.27 UmwSt-Erlass zu ermittelnde **Übernahmeergebnis 1. Stufe** wird noch um die Bezüge nach § 7 UmwStG gekürzt.

Nur für den Fall, dass die Anschaffungskosten der Anteile das gezeichnete Kapital der Betriebs-GmbH übersteigen sollten, entsteht regelmäßig ein Übernahmeverlust. Dieser kann maximal i. H. v. 60 % der fiktiven Ausschüttung nach § 7 UmwStG berücksichtigt werden.

**PRAXISTIPP** | Nach § 4 Abs. 6 S. 6 UmwStG entfällt aber eine Berücksichtigung des Übernahmeverlusts vollständig (und die Anschaffungskosten der Anteile gehen endgültig verloren), soweit thesaurierte Gewinne nicht vorhanden sind oder soweit Anteile an der Betriebs-GmbH innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden (zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses vgl. Schwarz, GStB 18, 209; zum Untergang von Anschaffungskosten vgl. Ott, GStB 19, 25).

Nach dem Formwechsel in die Betriebs-GmbH & Co. KG entsteht eine sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung. Dies hat zur Folge, dass das überlassene Betriebsgrundstück nach wie vor Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft bleibt. Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung haben sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer Personengesellschaft. Die Besitzpersonengesellschaft überlässt an die Betriebspersonengesellschaft mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage entgeltlich und mit Gewinnerzielungsabsicht zur Nutzung. Die Gesellschaften sind in der Weise personell miteinander verflochten, dass eine Personengruppe in beiden Gesellschaften die Mehrheit innehat, um eine einheitliche Willensbildung herbeiführen zu können.

Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung verdrängt die Anwendung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Damit liegt hinsichtlich der überlassenen Wirtschaftsgüter kein SBV bei der nutzenden Betriebs-GmbH & Co. KG vor, es erfolgt eine vorrangige Zuordnung zum Betriebsvermögen der überlassenden Besitzpersonengesellschaft (zur vorrangigen Zuordnung vgl. BMF 28.4.98, IV B 2 – S 2241 – 42/98, BStBl. I 1998, 583 und die dort zitierte BFH-Rechtsprechung).

Veräußert A im obigen Beispiel nach dem Formwechsel nun seinen Mitunternehmeranteil an der Betriebs-GmbH & Co. KG, so wird die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung beendet. Infolgedessen entnimmt A im Rahmen der Betriebsaufgabe auch seine Grundstückshälfte steuerpflichtig aus dem Besitzunternehmen.

Völlig anders stellt sich aber nun die Situation für den Mitgesellschafter B dar: Da nach Beendigung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung das bisher „überdeckte“ SBV bei der nutzenden Betriebs-GmbH & Co. KG wiederauflebt, wird nunmehr die Grundstückshälfte des B steuerneutral nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zu Buchwerten in dessen SBV bei der durch den Formwechsel entstandenen Betriebs-GmbH & Co. KG überführt.



ARCHIV

Ausgabe 1 | 2019

Seiten 25 – 33

Entstehung  
einer sog. mitunter-  
nehmerischen  
Betriebsaufspaltung

„Überdecktes“ SBV  
lebt bei Betriebs-  
GmbH & Co. KG  
wieder auf

Die für A eintretende Zwangsentnahme des Grundstücksanteils ließe sich wiederum durch rechtzeitige Ummantelung des Besitzunternehmens durch eine Besitz-GmbH & Co. KG vermeiden.

**Beachten Sie** | Der Gewinn aus der anschließenden Veräußerung des Anteils an der Betriebs-GmbH & Co. KG durch A innerhalb von fünf Jahren nach dem Formwechsel führt in die Gewerbesteuerfalle des § 18 Abs. 3 UmwStG. Er löst eine Belastung mit Gewerbesteuer aus, obwohl grundsätzlich die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person nach § 7 S. 2 GewStG nicht der Gewerbesteuer unterliegt (vgl. dazu Ott, GStB 19, 25).

**PRAXISTIPP** | Die Gewerbesteuer, die von der Betriebs-GmbH & Co. KG geschuldet wird, ist bei dieser nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar und wird auch explizit von der Anrechnung gemäß § 35 EStG auf die Einkommensteuer ausgeschlossen. Damit belastet die Gewerbesteuer wirtschaftlich anteilig auch den Mitgesellschafter B. Somit ist eine interne Regelung erforderlich, wer die Gewerbesteuer wirtschaftlich zu tragen hat. Nach dem BFH-Urteil vom 7.3.19 (IV R 18/17, BFH/NV 2019, 619) kann die Gewerbesteuer u. U. als Veräußerungskosten berücksichtigt werden.

#### 4.3 Begründung einer GmbH & atypisch Still

Ein dem vorgeschalteten Formwechsel vergleichbares Ergebnis kann erreicht werden, wenn der Gesellschafter B im obigen Beispiel zusammen mit der Betriebs-GmbH (X-GmbH) eine atypisch stille Gesellschaft begründet. Denn im Falle einer GmbH & atypisch Still gehören grundsätzlich sowohl die Anteile an der GmbH als auch etwaige an die GmbH überlassene Wirtschaftsgüter zum SBV der Mitunternehmerschaft, die aus der GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts und dem atypisch stillen Gesellschafter besteht (zur Mitunternehmerstellung bei atypisch stiller Beteiligung vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 356; vgl. auch Böttcher, GStB 19, 375). Solange die (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung besteht, tritt das SBV bei der GmbH & atypisch Still hinter das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zurück.

Überträgt A nun seine Anteile an der Betriebs-GmbH, wird hierdurch die bestehende Betriebsaufspaltung aufgelöst (vgl. BFH 29.11.17, X R 8/16, BStBl II 18, 426). Dies führt aber zumindest bei B nicht zu einer gewinnrealisierenden Zwangsentnahme aus dem Besitzunternehmen, weil sein Miteigentumsanteil am Grundstück sowie seine GmbH-Anteile ohne Auflösung der stillen Reserven dann – wie beim vorgeschalteten Formwechsel – in das SBV der atypisch stillen Gesellschaft nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG überführt werden.

Sofern auch A an der Betriebs-GmbH atypisch still beteiligt ist, kann bei der Veräußerung seiner Anteile an der Betriebs-GmbH die gewinnrealisierende Entnahme seines Grundstücksanteils vermieden werden, wenn A nach dem Anteilsverkauf seine atypisch stille Beteiligung mit der Betriebs-GmbH fortsetzt. Denn A kann auch ohne seine Gesellschafterstellung bei der Betriebs-GmbH weiterhin Mitunternehmer der GmbH & atypisch Still blei-

„GewSt-Falle“ des § 18 Abs. 3 UmwStG beachten

Alternative zum vorgeschalteten Formwechsel

B würde damit keine Zwangsentnahme drohen

A müsste Mitunternehmer bleiben, um die ...

ben. Sein Grundstücksanteil geht dann vom Besitzunternehmen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG in sein SBV bei der atypisch stillen Gesellschaft über.

**Beachten Sie |** Ist die Fortführung der Mitunternehmerstellung mangels vorhandener Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko nicht möglich, wird mit dem Verkauf seines GmbH-Anteils auch die atypisch stille Gesellschaft zwischen A und der Betriebs-GmbH beendet.

## 5. Beendigung der Betriebsaufspaltung durch unentgeltliche Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH

Wie das nachfolgende Beispiel zeigt, kann die Betriebsaufspaltung auch durch eine unentgeltliche Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH beendet werden.

### ■ Beispiel

Im Rahmen einer sog. unechten Betriebsaufspaltung sind an der Betriebs-GmbH mit einem Stammkapital von 100.000 EUR der Vater V (Alter: 65 Jahre) und dessen Sohn S (Alter: 35 Jahre) zu jeweils 50 % beteiligt. Bei der Gründung der Betriebs-GmbH, die einen Textilhandel betreibt, im Jahre 2010 haben Vater und Sohn jeweils ein Stammkapital von 50.000 EUR eingezahlt. Daneben sind Vater und Sohn zu jeweils 50 % Bruchteilseigentümer eines bebauten Grundstücks, das an die Betriebs-GmbH zur betrieblichen Nutzung vermietet war. Die Anteile an der Betriebs-GmbH haben zum 1.1.20 einen Teilwert von insgesamt 1,1 Mio. EUR, das an die Betriebs-GmbH überlassene bebaute Grundstück hat zum 1.1.20 einen Buchwert von 100.000 EUR und einen Teilwert von 700.000 EUR.

Zum 1.1.20 überträgt V seinen gesamten Anteil an der Betriebs-GmbH unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn S. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, die Betriebsaufspaltung sei wegen des Wegfalls der personellen Verflechtung beendet worden und es liege eine Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens vor. Als Folge der Betriebsaufgabe seien das Grundstück sowie die Anteile an der Betriebs-GmbH in das Privatvermögen entnommen worden. Damit seien die stillen Reserven von 500.000 EUR in dem bebauten Grundstück sowie in den Anteilen an der Betriebs-GmbH von rund 1 Mio. EUR aufzulösen und zu versteuern.

Die durch die Entnahme der Anteile an der Betriebs-GmbH aufgelösten stillen Reserven von jeweils 500.000 EUR wären dann sowohl beim Vater als auch beim Sohn nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60 % zu versteuern. Im Hinblick auf die aufgelösten stillen Reserven des Grundstücks von 300.000 EUR käme beim Vater – wegen Vollendung des 55. Lebensjahres – unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Die auf den Sohn entfallenden stillen Reserven von 300.000 EUR wären von diesem hingegen zum vollen Steuersatz zu versteuern. Gewerbesteuer fällt allerdings bei einer solchen Betriebsaufgabe nicht an.

Doch es stellt sich die Frage, ob das FA hier richtig liegt. Eine im letzten Jahr ergangene BFH-Entscheidung könnte in solchen Fällen die Rettung sein.

... atypische stille Gesellschaft mit der Betriebs-GmbH fortzuführen

FA geht von Betriebsaufgabe aus und will alle stillen Reserven versteuern

Vater V würde nur vom ermäßigten Steuersatz profitieren

Im vorstehenden Fall hat der BFH nämlich entschieden, dass eine Betriebsverpachtung vorliegt, auch wenn lediglich die einzige wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin verpachtet wird (BFH 17.4.19, IV R 12/16, BStBl II 19, 745). Somit entfällt – trotz des Wegfalls der personellen Verflechtung – die Auflösung stiller Reserven. Auch die Übertragung der GmbH-Anteile vom Vater auf den Sohn innerhalb der Verpächter-Mitunternehmerschaft erfolgt als Übertragung vom SBV des Vaters in das SBV des Sohnes zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG.

Falls nach der unentgeltlichen Anteilsübertragung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung infrage stehen, müssen andere Sicherungsmaßnahmen ergriffen werden, um eine Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens zu verhindern:

**GESTALTUNGSTIPP** | Als probates Mittel bleibt dann die – oben dargestellte – Ummantelung des Besitzunternehmens durch eine GmbH & Co. KG, bei der die Anteile an der Betriebs-GmbH im SBV verbleiben. Die unentgeltliche Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH erfolgt dann steuerneutral nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG vom SBV des Vaters in das SBV des Sohnes.

Sollen im vorstehenden Beispielfall sowohl die Anteile an der Betriebs-GmbH als auch die Anteile an der wesentlichen Betriebsgrundlage (Grundstück) vollständig auf den Sohn übertragen werden, so kommt es ebenfalls nicht zu einer gewinnrealisierenden Auflösung der Betriebsaufspaltung. Diese wird vielmehr unter Fortführung der Buchwerte als sog. Ein-Personen-Betriebsaufspaltung fortgesetzt.

**FAZIT** | Während der Wegfall der personellen und/oder sachlichen Verflechtung regelmäßig zur gewinnrealisierenden Beendigung der Betriebsaufspaltung führt, tritt eine Betriebsaufgabe beim Besitzunternehmen nicht ein, wenn zugleich eine Betriebsverpachtung im Ganzen oder eine Betriebsunterbrechung vorliegt. Die Voraussetzungen dieser „rettenden“ Betriebsverpachtung oder Betriebsunterbrechung wurden im vorstehenden Beitrag dargestellt. Ebenso wurden Maßnahmen diskutiert, um im Vorfeld einer drohenden Beendigung der Betriebsaufspaltung diese dauerhaft abzusichern und damit ebenfalls eine Betriebsaufgabe zu verhindern. Zu diesem Zweck wurde die „Ummantelung“ durch eine GmbH & Co. KG ebenso diskutiert wie die einer Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH vorgeschaltete Umwandlung in eine GmbH & Co. KG oder die rechtzeitige Begründung einer GmbH & atypisch Still.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zur Mitunternehmerstellung bei atypisch stiller Beteiligung – vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 356; vgl. auch Böttcher, GStB 19, 375
- Grundlegend zur Betriebsverpachtung im Ganzen: s. Günther, MBP 18, 140
- Zum Einbringungsmodell nach § 24 UmwStG bei Freiberuflern: lesenswerter Fachbeitrag von Stockhausen, „Steuerliche Hinweise zur Erweiterung einer Berufsausübungsgemeinschaft“, PFB 15, 274

Trotz Wegfall  
der personellen  
Verflechtung keine  
teure Betriebsaufgabe

Ummantelung des  
Besitzunternehmens  
als Rettungsanker

Nochmals alle  
Rettungsmaßnahmen  
auf einen Blick



**INFORMATION**  
Lesenswerte Beiträge  
zur Thematik