

MUSTERFALL

So sichern Sie eine Betriebsaufspaltung ab

von Prof. Dr. Dipl.-Finw. Alexander Kratzsch, Bünde

Es gibt in der Steuerberatung zwei teure Fehler, die auch regelmäßig die „Hitlisten“ bei den Haftpflichtversicherungen anführen: Eine Betriebsaufspaltung wurde versehentlich herbeigeführt oder eine bestehende Betriebsaufspaltung wurde ungewollt aufgelöst. Im folgenden Beitrag werden Gestaltungen aufgezeigt, wie eine bestehende Betriebsaufspaltung gegen eine ungewollte Auflösung abgesichert werden kann. Dabei wird in Abhängigkeit von der Rechtsform des Besitzunternehmens differenziert.

1. Begründung und Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass das vermietende Besitzunternehmen mit dem mietenden Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten ist:

■ Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

- **Sachliche Verflechtung:** Die sachliche Verflechtung erfordert die Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage. Diese liegt nach der neueren Rechtsprechung des BFH vor, wenn das von der Betriebsgesellschaft genutzte Grundstück für diese wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung ist. So verhält es sich, wenn der Betrieb auf das Grundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte.

Eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck der Betriebsgesellschaft (branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung) ist nicht erforderlich. Notwendig ist allein, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es ihr ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.

- **Personelle Verflechtung:** Eine personelle Verflechtung ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen.

Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Als weitere Folge einer Betriebsaufspaltung erzielt das Besitzunternehmen gewerbliche Einkünfte und die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage gehört zum notwendigen Betriebsvermögen bei dem Besitzunternehmen. Bei Überlassung an eine Betriebskapitalgesellschaft gehören die Anteile an der Gesellschaft ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen, da sie eine personelle Verflechtung gewährleisten.

Betriebsnotwendiges Grundstück

Das Sagen in beiden Unternehmen haben

Rechtsfolgen einer Betriebsaufspaltung

Entfällt eine der beiden Voraussetzungen, also entweder die personelle oder die sachliche Verflechtung nach § 16 Abs. 3 EStG, wird die Betriebsaufspaltung beendet. Es droht die Betriebsaufgabebesteuerung und somit die komplette Aufdeckung der stillen Reserven im Besitzunternehmen, was die Aufdeckung der stillen Reserven in den Anteilen an der Betriebs-Kapitalgesellschaft einschließt.

Das folgende Beispiel verdeutlicht, dass sich Steuerpflichtige häufig der Gefahren im Zusammenhang mit einer Betriebsaufspaltung nicht bewusst sind:

■ Auflösung wegen Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt

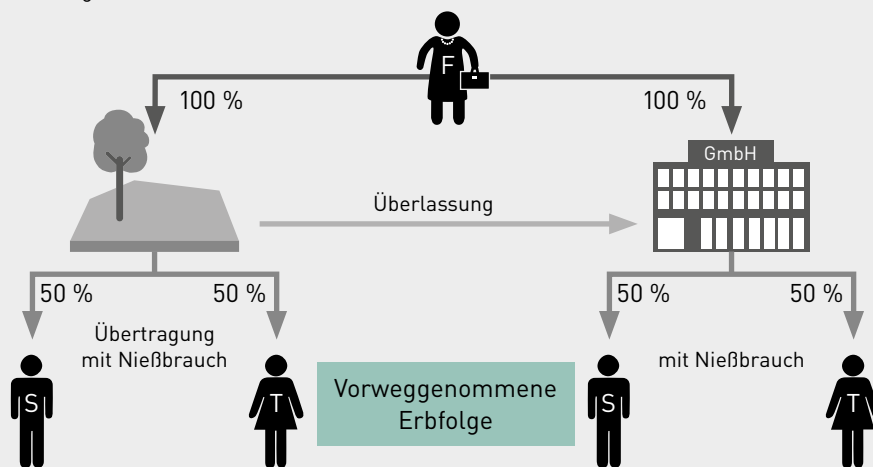
F überträgt sowohl das Eigentum an dem Besitzunternehmen wie auch am Betriebsunternehmen auf ihre (volljährigen) Kinder S und T. Sie behält sich, um weiterhin Erträge zu erzielen, ein Nießbrauchsrecht am Grundstück und den GmbH-Anteilen zurück.

Betriebsaufgabebesteuerung

Vorweggenommene Erbfolge

Wegfall der personellen Verflechtung

Eine Betriebsaufspaltung endet, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch die GmbH-Anteile am Betriebsunternehmen unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs auf einen Dritten übertragen werden (BFH 21.1.15, X R 16/12).



Werden bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung sowohl das als Einzelunternehmen geführte Besitzunternehmen als auch die in der Rechtsform der GmbH betriebene Betriebsgesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen, entfällt grundsätzlich die personelle Verflechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft (BFH 21.1.15, X R 16/12, BFH/NV 15, 815).

Ein Nießbrauch an GmbH-Anteilen bewirkt i. d. R. nicht, dass der Nießbraucher stimmberechtigt wird. Auf das Stimmrecht kommt es für die personelle Verflechtung indes entscheidend an, weil eine GmbH (abgesehen vom Fall der faktischen Beherrschung) durch die Ausübung der Stimmrechte beherrscht wird.

Betriebsaufspaltung aufgelöst

Die Abwandlung des Beispiels zeigt, wie schmal der Grat sein kann:

■ Abwandlung: Nießbrauchsvorbehalt und Stimmrechtsvorbehalt

F behält sich bei dem unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen GmbH-Anteil das Stimmrecht vor. Das Grundstück wird nicht übertragen.

Überträgt in Fällen der Betriebsaufspaltung der Gesellschafter der Betriebs-GmbH seine Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt, bleibt die personelle Verflechtung bestehen, wenn er auch weiterhin seinen Geschäfts- und Betätigungswillen im Betriebsunternehmen durchsetzen kann (BFH 25.1.17, X R 45/14). Der Betrieb des Besitzunternehmens verbleibt bei F. Lediglich die stillen Reserven der GmbH-Anteile sind aufgrund der Entnahme zu versteuern. Denn der Nießbrauchsvorbehalt beinhaltet kein wirtschaftliches Eigentum.

Nur GmbH-Anteil mit Nießbrauchsvorbehalt übertragen

FAZIT | Für eine aktive Gestaltung dürften Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung lediglich in der oben dargestellten Variante gefahrlos sein, wonach das Stimmrecht an den GmbH-Anteilen explizit durch den Nießbraucher ausgeübt werden soll.

2. Wie lässt sich die ungewollte Beendigung verhindern?

Ziel der folgenden Gestaltungen ist es, die ungewollte Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Hierfür stehen – je nach Ausgangslage – mehrere Möglichkeiten zur Verfügung.

2.1 Einbringung in eine neue, gewerblich geprägte Personengesellschaft

Grundgedanke der Absicherung einer Betriebsaufspaltung ist die Fortführung des Besitzunternehmens als gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG oder der UG & Co. KG.

Schutz für Betriebsaufgabesteuerung

■ Voraussetzungen der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Eine gewerbliche Prägung setzt Folgendes voraus:

1. Die Besitz-KG muss eine eigene Einkünfteerzielungsabsicht haben. Dies ist (insbesondere) durch Abschluss fremdüblicher, ausreichend gewinnbringender Mietverträge sicherzustellen.
2. Persönlich haftende Gesellschafterin darf nur eine Kapitalgesellschaft (hier: die Komplementär-GmbH) sein.
3. Geschäftsführer der Besitz-KG darf nur diese Kapitalgesellschaft sein oder ein Fremder, der nicht Gesellschafter der Besitz-KG ist.

Durch die gewerbliche Prägung der Personengesellschaft wird die Betriebsaufspaltung „abgesichert“ und es kommt zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven. Bei einer personellen oder sachlichen Entflechtung wird zwar die Betriebsaufspaltung beendet, es kommt aber nicht zur Betriebsaufgabe des

Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens verhindert

Besitzunternehmens, da die Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen der gewerblich geprägten Personengesellschaft bleiben.

PRAXISTIPP | Dass ggf. eine Einheits-GmbH & Co. KG (also eine KG, die die Anteile an der Komplementär-GmbH hält) errichtet werden soll, ändert nichts an der Wirksamkeit der Absicherung der Betriebsaufspaltung, da auch eine Einheits-GmbH & Co. KG gewerblich geprägt sein kann.

Der Fall eines Besitz-Einzelunternehmens entspricht dem eingangs dargestellten Beispiel. Bei der Umsetzung gilt es zu beachten, dass die Schritte in der richtigen Reihenfolge abgearbeitet werden:

- **Schritt 1:** Bargründung der Komplementär-GmbH
- **Schritt 2:** Abschluss eines Gesellschaftsvertrags für die GmbH & Co. KG als Zielgesellschaft
- **Schritt 3:** Notarielle Anmeldung und Eintragung der Zielgesellschaft ins Handelsregister abwarten!

Beachten Sie | Die Voraussetzungen der gewerblichen Prägung treten allerdings erst mit der Handelsregistereintragung der Besitz-GmbH & Co. KG ein. Da jedoch (i. d. R.) zunächst eine Betriebsaufspaltung vorliegen wird, liegt von Anfang an eine originäre gewerbliche Mitunternehmerschaft vor, sodass die Einbringung im Zuge der Sachgründung erfolgen kann.

- **Schritt 4:** Überführung des Grundstücks auf die Zielgesellschaft

Hier liegt eine normale Einbringung in eine Personengesellschaft gemäß § 24 UmwStG vor. Da eine Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG i. d. R. – mangels Kaufmanns-Eigenschaft des Besitzunternehmens – nicht zulässig ist, wird die Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge erfolgen.

Beachten Sie | Hier ist keine achtmonatige Rückwirkung möglich, § 24 Abs. 4 UmwStG.

- **Schritt 5:** Die übrigen Gestaltungsschritte können wie gewünscht durchgeführt werden.

■ Anwendung auf das Beispiel

Auf das Beispiel angewendet, würden die Schritte so aussehen:

- **Schritt 1:** F müsste also eine GmbH durch Bargründung errichten (Stammkapital 25.000 EUR oder als UG (haftungsbeschränkt) mit geringerem Stammkapital).
- **Schritt 2 und 3:** Danach würde der KG-Vertrag geschlossen und die KG in das Handelsregister eingetragen werden.

Auf die Abfolge der Gestaltungsschritte achten

Handelsregistereintragung ist Voraussetzung

- **Schritt 4:** Schließlich würde das Grundstück auf die KG übertragen werden (Grunderwerbsteuer fällt nicht an, soweit nur F an der KG beteiligt ist). Die GmbH-Anteile könnten bei F verbleiben (gespaltene Einbringung).
- **Schritt 5:** Nunmehr könnte F die vorweggenommene Erbfolge vornehmen, z. B. durch Übertragung des GmbH-Anteils unter Nießbrauchsvorbehalt unter Stimmrechtsvorbehalt zugunsten des F. **Vorsicht:** Die stillen Reserven würden insoweit aufgedeckt, da das wirtschaftliche Eigentum auf die Kinder überginge). Die Kinder wären somit zunächst Inhaber der GmbH-Anteile, aber noch nicht des Grundstücks. Soweit F die Entscheidungsmacht eines Tages abgeben will, könnte sie dann auf den Nießbrauchsvorbehalt verzichten und – damit einhergehend – die KG-Anteile auf die Kinder übertragen.

Soll die Aufdeckung stiller Reserven dagegen ganz vermieden werden, würde F die KG errichten und zunächst keine Übertragung vornehmen. Die Übertragung der KG-Anteile nebst den GmbH-Anteilen würde dann in dem Zeitpunkt, in dem dies gewünscht ist, erfolgen.

2.2 Das Besitzunternehmen ist eine Personengesellschaft (GbR)

Eine gewerbliche Prägung scheidet bei einer Besitz-GbR i. d. R. aus, es sei denn, es werden ausschließlich Kapitalgesellschaften an der GbR beteiligt. Allerdings ist ein Formwechsel in eine KG möglich: Eine Besitz-GbR kann durch identitätswahrenden Formwechsel – außerhalb des UmwG – in eine Besitz-GmbH & Co. KG umgewandelt werden. Das ist – wegen der Identität – kein Anwendungsfall des UmwStG, insbesondere nicht des § 24 UmwStG.

Der BFH hatte hier 1994 zur zivilrechtlichen Möglichkeit des Formwechsels entschieden: „Die Gesellschafter einer Personengesellschaft haben auch dann ein Wahlrecht zwischen der identitätswahrenden Fortführung der bisherigen Gesellschaft und der identitätsaufhebenden Umwandlung auf eine neu gegründete Personengesellschaft, wenn die identitätsbegründenden Merkmale (vergleichbare Gesellschaftsstruktur, gleicher Zweck, gleicher Gesellschafterbestand, gleiches Betriebsvermögen) im Wesentlichen erhalten bleiben.“

Bei der Umsetzung gilt es folgende Schritte zu beachten:

- **Schritt 1:** Bargründung der Komplementär-GmbH
- **Schritt 2:** Abschluss eines Gesellschaftsvertrags der Zielgesellschaft (GmbH & Co. KG) mit einer Präambel, die den Formwechsel der Besitz-GbR in die Besitz-GmbH & Co. KG erläutert. Hierbei könnte z. B. formuliert werden:

MUSTERFORMULIERUNG

„Die AB-Besitz-GbR wird durch identitätswahrenden Formwechsel (außerhalb des UmwG) mit Wirkung zum (...) in die AB-Besitz-GmbH & Co. KG dergestalt umgewandelt, dass die am (...) durch notariellen Vertrag errichtete XY-Verwaltungs-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin in die Gesellschaft aufgenommen wird. Die bisherigen Vollhafter A und B werden Kommanditist der Gesellschaft und übernehmen die nachstehenden Kommanditeinlagen: (...).“

Formwechsel der
Besitz-Personen-
gesellschaft

BFH gibt
grünes Licht

- **Schritt 3:** Notarielle Anmeldung der Zielgesellschaft beim Handelsregister und Eintragung abwarten

Beachten Sie | Der Formwechsel ist zivilrechtlich mit der Handelsregistereintragung der Zielgesellschaft (i. d. R. unterjährig) wirksam. Es ist keine Zwischenbilanz zu erstellen. Der Formwechsel begründet steuerlich einen laufenden Geschäftsvorfall. Die KG hat jedoch zu Beginn ihres Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz gemäß § 242 HGB aufzustellen.

FAZIT | Im Zusammenhang mit einem identitätswahrenden Formwechsel sollten Begriffe wie Gründung, Errichtung etc. vermieden werden, um die Fortsetzung derselben Gesellschaft in anderer Rechtsform (bisher GbR, nun KG) zu unterstreichen. Sollte der Formwechsel nicht eindeutig sein, sollte der steuerliche Berater im Zweifel einen Anwendungsfall des § 24 UmwStG annehmen und einen Antrag auf Buchwertfortführung stellen.

2.3 Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebs-GmbH

Alternativ kann eine Betriebsaufspaltung auch beendet werden, indem das Besitzunternehmen in die Betriebs-GmbH gemäß § 20 UmwStG zum Buchwert eingebracht wird.

Einbringungsgegenstand i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG wäre

- bei einem Besitz-Einzelunternehmen der Betrieb,
- bei einer Besitz-Personengesellschaft die Mitunternehmeranteile der Gesellschafter.

In jedem Fall sind sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen einzubringen. Insoweit gilt es zu beachten:

1. Üblicherweise wird zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens ein Grundstück gehören. Dies wäre als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zur Erreichung der Buchwertfortführung zwingend auf die Betriebs-GmbH zu übertragen.

Beachten Sie | Dies löst jedoch Grunderwerbsteuer aus.

2. Die Anteile an der Betriebs-GmbH gehören ebenso zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens und wären grundsätzlich auf die Betriebs-GmbH zu übertragen. Da hier eigene Anteile entstehen würden und die Einbringung (zum Teil) gesellschaftsrechtlich unzulässig wäre (z. B. bei 100 % der Anteile), kann nach Rz. 20.09 UmwStE (auf Antrag) von der Einbringung abgesehen werden.

Die zurückbehaltenen Anteile an der Betriebs-GmbH unterliegen dabei keiner Entnahmebesteuerung!

Handelsregister-
eintragung ist
Voraussetzung

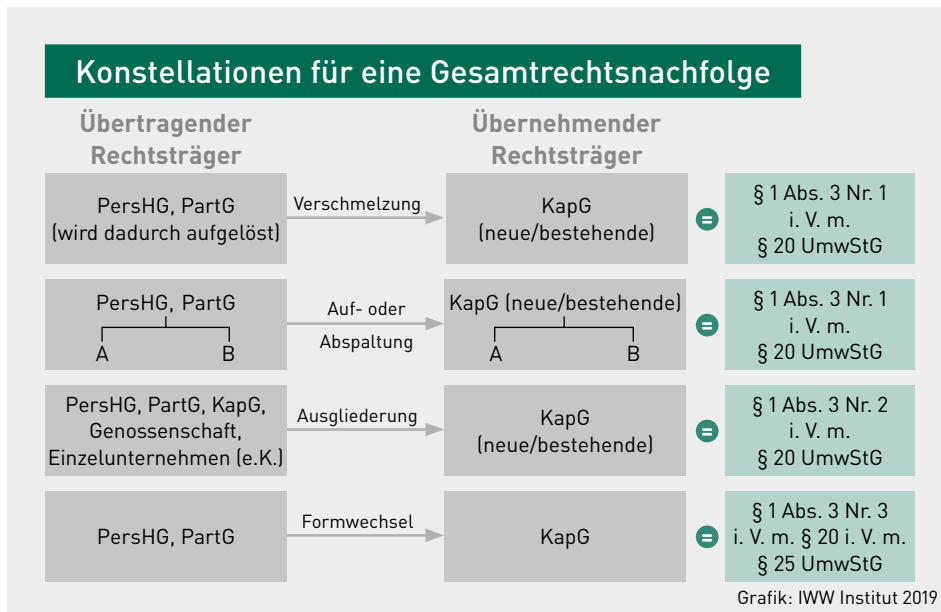
Einbringung
nach § 20 UmwStG

Grundstück

Anteile an der
Betriebs-GmbH

Eine Gesamtrechtsnachfolge kommt in folgenden Konstellationen in Betracht:

Konstellationen für eine Gesamtrechtsnachfolge



Im Wege der Einzelrechtsnachfolge kann die Einbringung von jeder Rechtsform als übertragender Unternehmensträger vorgenommen werden.

2.4 Das Besitzunternehmen ist eine Personengesellschaft (KG)

Existiert schon eine KG, müssen lediglich die Voraussetzungen von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfüllt werden (bis auf die, dass keine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, weil diese aufgrund der Betriebsaufspaltung noch gegeben ist). Ist dies der Fall, ist die KG „startklar“ und würde eine Aufdeckung stiller Reserven bei Beendigung der Betriebsaufspaltung verhindern. Zudem könnten die KG-Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden. Auch insoweit gilt, dass dies einhergehend mit der Übertragung der GmbH-Anteile erfolgen muss, damit die GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen verbleiben, soweit sie nicht zuvor in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen wurden.

Gewerbliche
Prägung
herbeiführen

FAZIT | Eine Betriebsaufspaltung kann auf vier Arten „abgesichert“ werden:

- Ein **Besitz-Einzelunternehmen** kann in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebracht werden. Hierbei ist – anders als beim identitätswahrenden Formwechsel – § 24 UmwStG zu beachten.
- Eine **Besitz-GbR** wird durch identitätswahrenden Formwechsel in eine gewerblich geprägte KG überführt.
- Bei einer **Besitz-KG** sind die Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) herbeizuführen.
- Schließlich kann auch die Einbringung des **Besitz-Unternehmens** in die Betriebs-GmbH (§ 20 UmwStG) erwogen werden.