

Vermeidung der ungewollten Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Anwendung des Vorsichtsprinzips in der Beratung

Wolfgang Eggert*

 Noatsch, Die verhängnisvolle Betriebsaufspaltung, Beilage zu NWB 22/2013 S. 5 [→UAAAE-35842]

Die Betriebsaufspaltung wurde vom Reichsfinanzhof (RFH) vor fast 80 Jahren erfunden,¹ regelmäßig vom BFH bestätigt² und ist unverändert ein Rechtsinstitut ohne gesetzliche Grundlage.³ Solange diese von der steuerlichen Beratung erkannt wird und nicht unvorhergesehen endet, hat sich die Praxis darauf „ingerichtet“. Problematisch ist dagegen die nicht entdeckte Betriebsaufspaltung, deren Beendigung erst die Außenprüfung unter Aufdeckung der stillen Reserven erkennt. Gleiches gilt für ein nicht geplantes Ende der Betriebsaufspaltung. Im Beitrag wird aufgezeigt, dass eine rechtzeitige Absicherung sinnvoll und notwendig sein kann. Ein besonderer Fokus liegt auf den Anteilen der Betriebskapitalgesellschaft.

Inhaltsübersicht

- I. Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung
- II. Rechtsfolgen
- III. Beendigung der Betriebsaufspaltung
- IV. Beispielfall
- V. Handlungsempfehlung

Aufspaltung des unternehmerischen Handelns auf zwei Einheiten

I. Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung ist dadurch gekennzeichnet, dass unternehmerisches Handeln auf zwei betriebliche Einheiten aufgeteilt ist: Das Besitzunternehmen stellt dem Betriebsunternehmen die erforderlichen Betriebsmittel, insbesondere das Anlagevermögen zur Verfügung. Am Markt tritt aber nur das Betriebsunternehmen auf. Die klassische Betriebsaufspaltung besteht dabei aus einer Besitzpersonen- und einer Betriebskapitalgesellschaft. Denkbar sind jedoch auch Konstellationen, bei denen lediglich ein Besitz Einzelunternehmen vorhanden ist. Auch die (gewerbliche) Betriebspersonengesellschaft ist möglich.

Folglich besteht ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beiden Unternehmen. Damit es zur Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in gewerbliche gemäß § 15 EStG kommt (siehe Abschnitt II), müssen die personelle und die sachliche Verflechtung gegeben sein.

 Merker, Die Betriebsaufspaltung – Voraussetzungen, Besonderheiten und Folgen, SteuerStud 10/2013 S. 578 [→MAAAE-44451]

* StB/WP Wolfgang Eggert, Forchheim.

¹ RFH, Urteil vom 26. 10. 1938 - VI 501/38, RStBl 1939 S. 282, und RFH, Urteil vom 1. 7. 1942 - VI 96/42, RStBl 1942 S. 1081.

² Z. B. BFH, Beschluss vom 8. 11. 1971 - GrS 2/71, BStBl 1972 II S. 63 [→QAAAA-90792].

³ § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG immerhin enthält zur Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von DBA eine Definition. Die Vorschrift gilt aber nicht allgemein und verwendet auch den Begriff der „Betriebsaufspaltung“ selbst nicht.

1. Sachliche Verflechtung

Eine sachliche Verflechtung wird angenommen, wenn das Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, die mindestens eine⁴ wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.⁵

Ob die Überlassung schuldrechtlich oder dinglich erfolgt,⁶ ob diese entgeltlich oder unentgeltlich⁷ ausgestaltet ist, hat grundsätzlich keine Bedeutung. Bei einer echten Betriebsaufspaltung reicht es sogar aus, wenn das Besitzunternehmen die wesentlichen Betriebsgrundlagen selbst angemietet hat und dem Betriebsunternehmen überlässt.⁸ Ob das auch für die sog. unechte Betriebsaufspaltung gilt, muss der BFH in einem Revisionsverfahren⁹ klären. Das Finanzgericht hatte diese Frage bejaht.¹⁰

Hinweis: Als echte Betriebsaufspaltung wird ein Vorgang bezeichnet, bei dem ein vorher einheitliches Unternehmen aufgespalten wird. Dagegen sind bei der unechten Betriebsaufspaltung bereits zwei Einheiten vorhanden, für die aufgrund von vertraglichen Verflechtungen eine Betriebsaufspaltung anzunehmen ist.

Werden ausschließlich Wirtschaftsgüter überlassen, die keine wesentliche Betriebsgrundlage beim Betriebsunternehmen darstellen, fehlt es an der sachlichen Verflechtung, womit auch keine Betriebsaufspaltung gegeben ist.

2. Personelle Verflechtung

Die personelle Verflechtung erfordert, dass hinter beiden Unternehmen eine Person oder eine Personengruppe steht, die einen „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“ hat und auch in der Lage ist, diesen durchzusetzen.¹¹

Unzweifelhaft ist dies bei einer Ein-Personen-Betriebsaufspaltung, bei der ein Einzelunternehmer an eine GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen überlässt und zugleich einziger Gesellschafter der GmbH ist – sog. Ein-Personen-Betriebsaufspaltung. Ebenfalls unzweifelhaft liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn die Anteile des Betriebsunternehmens zum Gesellschaftsvermögen des Besitzunternehmens gehören¹² – sog. Einheits-Betriebsaufspaltung.

Bei Mehr-Personen-Betriebsaufspaltungen kommt es für die Durchsetzbarkeit des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens darauf an, ob eine Beherrschung vorliegt. Hierbei ist grundsätzlich das Stimmrechtsverhältnis entscheidend. Jedoch ist zu unterscheiden, ob mit einfacher oder qualifizierter Mehrheit oder ggf. sogar einstimmig entschieden werden muss. Außerdem ist die sog. Personengruppentheorie¹³ zu beachten.

Beispiel 1  Sowohl in der ABCD-GbR (Besitzunternehmen) als auch in der BCDE-GmbH (Betriebsunternehmen) wird nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags mit einfacher Mehrheit entschieden. Die Personengruppe BCD hat in beiden Gesellschaften mehr als 50 % der Stimmrechte.

Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Abgrenzung echte vs. unechte Betriebsaufspaltung

 Ebber, Betriebsaufspaltung, infoCenter
[EAAAB-13223]

Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille

Stimmrechtsverhältnisse maßgebend

⁴ BFH, Beschluss vom 27. 9. 2006 - X R 28/03 [GAAAC-18552].

⁵ Ständige BFH-Rechtsprechung, z. B. BFH, Urteil vom 14. 1. 1998 - X R 57/93 [NAAAA-96781].

⁶ BFH, Urteil vom 19. 3. 2002 - VIII R 57/99, BStBl 2002 II S. 662 [BAAAA-89310].

⁷ BFH, Urteil vom 24. 4. 1991 - X R 84/88, BStBl 1991 II S. 713 [NAAAA-93774].

⁸ BFH, Urteil vom 12. 10. 1988 - X R 5/86, BStBl 1989 II S. 152 [RAAAA-92740].

⁹ BFH-Az.: X R 5/14 [HAAAE-77055].

¹⁰ FG Münster, Urteil vom 6. 12. 2013 - 14 K 2727/10 G [GAAAE-55200].

¹¹ BFH, Beschluss vom 8. 11. 1971 - GrS 2/71, BStBl 1972 II S. 63 [QAAAA-90792].

¹² Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl., Herne 2016, S. 78 (Rz. 346).

¹³ Z. B. BFH, Urteil vom 2. 8. 1972 - IV 87/65, BStBl 1972 II S. 796 [PAAAA-90804].

Es liegt aufgrund der Personengruppentheorie eine personelle Verflechtung vor, weil die Personengruppe BCD in beiden Gesellschaften in der Lage ist, ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

Einstimmigkeits-
erfordernis

Zu beachten ist bei der Anwendung der Personengruppentheorie die Rechtsprechung des BFH zur notwendigen Mehrheit, die für eine Beschlussfassung erforderlich ist. Das gilt nicht nur, aber insbesondere im Fall der Einstimmigkeit.

Mit Urteil vom 9. 11. 1983¹⁴ kam der I. Senat zu dem Ergebnis, dass zwei Gesellschafter, die zusammen 2/3 der Anteile halten, eine GbR dann nicht beherrschen, wenn die Beschlüsse einstimmig gefasst werden müssen. Sie sind nicht in der Lage, ihren Willen durchzusetzen, weil dazu alle Stimmen erforderlich sind. Zu betrachten sind bei den Stimmrechtsmehrheiten die Geschäfte des täglichen Lebens.¹⁵

Gilt dagegen die notwendige Einstimmigkeit nur für besonders bedeutsame Fälle, wie z. B. die Auflösung der Gesellschaft, liegt kein Einstimmigkeitserfordernis für die laufende Geschäftsführung vor; die Regelung der Einstimmigkeit ist in diesem Fall ohne Bedeutung zur Beurteilung der personellen Verflechtung.

Die Frage der Einstimmigkeit ist auch deshalb so wichtig, da sie bei einer GbR immer dann gilt, wenn im Gesellschaftsvertrag keine abweichenden Regelungen getroffen wurden (vgl. § 709 Abs. 1 und 2 BGB).¹⁶ Das bedeutet, mit einem Gesellschafter, der ausschließlich an der Besitz-GbR, nicht aber an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist, sowie der gesetzlichen Regelung¹⁷ zur Beschlussfassung lässt sich die Betriebsaufspaltung sehr wirkungsvoll verhindern.

W^B Söffing, Betriebsauf-
spaltung, Grundlagen
[→JAAAE-40045]

Besonderheiten bei
Ehegatten

Hinweis: Anteile von Ehegatten dürfen deshalb nicht zusammengerechnet werden, weil diese verheiratet sind und somit gleich gerichtete Interessen zu vermuten sind.¹⁸ Eine Zusammenrechnung ist nur in der Form möglich, wie sie auch für fremde Gesellschafter gilt, also unter Anwendung der Personengruppentheorie.

II. Rechtsfolgen

1. Umqualifizierung

Gewerbliche Einkünfte
durch Umqualifizierung

Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, erzielt der bzw. erzielen die Besitzunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und nicht aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).¹⁹ Die Wirtschaftsgüter sind solche des Betriebs- und nicht des Privatvermögens. Das bedeutet: Jede Veräußerung und jede Entnahme führt zu einem steuerpflichtigen Vorgang. Die Differenz des Veräußerungsentgelts oder Entnahmewerts zum Buchwert ist zu versteuern.

Hinweis: Das Besitzunternehmen unterliegt außerdem mit seinen laufenden Einkünften der Gewerbesteuer.

¹⁴ BFH, Urteil vom 9. 11. 1983 - I R 174/79, BStBl 1984 II S. 212 [→XAAAA-91899].

¹⁵ BFH, Urteil vom 12. 11. 1985 - VIII R 240/81, BStBl 1986 II S. 296 [→OAAAA-92151].

¹⁶ Zur Bruchteilsgemeinschaft vgl. §§ 744 Abs. 1 und 745 Abs. 1 BGB.

¹⁷ Selbstverständlich ist auch die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einstimmigkeit ebenso wirksam.

¹⁸ BVerfG, Beschluss vom 12. 3. 1985 - 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl 1985 II S. 475 [→PAAAA-92061].

¹⁹ Z. B. BFH, Beschluss vom 8. 11. 1971 - GrS 2/71, BStBl 1972 II S. 63 [→QAAAA-90792].

2. Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft

Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft gehören bei einer Ein-Personen-Betriebsaufspaltung zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens.²⁰ Nichts anderes kann gelten, wenn der Einzelunternehmer an der Betriebskapitalgesellschaft zwar die Mehrheit der Stimmrechte hält, aber nicht der alleinige Gesellschafter ist. Auch in diesem Fall dienen die Anteile zur Durchsetzung seines geschäftlichen Betätigungswillens und stellen Betriebsvermögen dar.²¹

Im Fall einer Mehr-Personen-Betriebsaufspaltung ist zu unterscheiden:

- ▶ Stehen die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft im Vermögen der Personengesellschaft, stellen diese unzweifelhaft Betriebsvermögen dar.
- ▶ Sind dagegen die Mitunternehmer Anteilseigner der Betriebskapitalgesellschaft, sind die Anteile als Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizieren.²² Sonderbetriebsvermögen II dient dem Gesellschafter der Mitunternehmerschaft zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung.²³

III. Beendigung der Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung kann aus folgenden Gründen beendet werden:

- ▶ Wegfall der sachlichen Verflechtung,
- ▶ Wegfall der personellen Verflechtung,²⁴
- ▶ Veräußerung des Besitzunternehmens,
- ▶ Veräußerung oder Aufgabe des Betriebsunternehmens.

Alle Fälle führen dazu, dass die stillen Reserven, die im Besitzunternehmen gebildet wurden, aufgelöst und versteuert werden müssen. Die Beendigung der Betriebsaufspaltung durch Veräußerung oder Aufgabe ist in der Regel unproblematisch, weil so geplant.

Hinweis: Die Beendigung durch den Wegfall der sachlichen und/oder personellen Verflechtung muss jedoch von der Beratungsseite erkannt werden. Das erfordert wiederum, dass der Mandant seine Absicht kundtut und nicht nur das Ergebnis seiner Handlungen mitteilt.

Damit sind aber immer noch nicht alle Fälle abgedeckt, weil es auch nicht planbare Beendigungen einer Betriebsaufspaltung geben kann.

Beispiel 2 ▶ *F ist Eigentümer eines von der F-GmbH genutzten Geschäftshauses (Produktion, Lager, Verwaltung und Verkauf). An der F-GmbH ist er zu 100 % beteiligt. F verstirbt und wird von seinen beiden Töchtern G und H beerbt. Die GmbH-Anteile gehen aufgrund eines Vorausvermächtnisses auf G über. Weiterhin wurde ein Vorausvermächtnis zugunsten der H für das Geschäftshaus testamentarisch geregelt. H vermietet das Geschäftshaus unverändert an die F-GmbH.*

Mit der Erfüllung der Vermächtnisse ist die personelle Verflechtung nicht mehr gegeben. Die Betriebsaufspaltung endet, die stillen Reserven des Besitzunternehmens sind zu versteuern. Hierzu gehören insbesondere das Geschäftshaus, aber auch die GmbH-Anteile, die sich zu Lebzeiten des F in seinem Betriebsvermögen befanden (vgl. Abschnitt II.2).

Anteile an der BetriebskapGes als Betriebsvermögen

W³ Grözinger, Welche Konsequenzen hat die Beendigung einer Betriebsaufspaltung?, Steuerfach-Scout 2015 [DAAAE-64445] Auflösung stiller Reserven

²⁰ BFH, Urteil vom 14. 9. 1999 - III R 47/98, BStBl 2000 II S. 255 [UAAAA-88631].

²¹ Ebenso Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl., Herne 2016, S. 241 (Rz. 1037).

²² Ständige Rechtsprechung, z. B. BFH, Urteil vom 4. 12. 2014 - IV R 28/11 [CAAAE-83687].

²³ BFH, Urteil vom 31. 10. 1989 - VIII R 374/83, BStBl 1990 II S. 677 [JAAAA-93330].

²⁴ Hierzu zählt auch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens; vgl. BFH, Urteil vom 6. 3. 1997 - XI R 2/96, BStBl 1997 II S. 460 [GAAAA-95888].

Kein ermäßigter
Steuersatz für Teil-
einkünfteverfahren

Für den Gewinn, der aus der Versteuerung der stillen Reserven der GmbH-Anteile resultiert, kommt das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung, so dass der Antrag für den ermäßigten Steuersatz insoweit nicht zulässig ist (§ 3 Nr. 40 EStG, § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Für den restlichen Aufgabegewinn ist dieser jedoch beantragbar und möglich.
Der Gewinn unterliegt nicht der Gewerbesteuer.²⁵

IV. Beispielfall

1. Sachverhalt

Fremd- statt Eigen-
vermietung

Die IK-GbR ist Eigentümerin eines Geschäftshauses, das an die IK-GmbH vermietet ist (Logistik, Verwaltung und Verkauf). I und K sind an beiden Gesellschaften jeweils zur Hälfte beteiligt. Die GmbH-Anteile an der IK-GmbH sind im Sonderbetriebsvermögen II von I und K bilanziert (vgl. Abschnitt II.2). Die Bilanzierung erfolgte mit den Anschaffungskosten von insgesamt 25.000 € je hälftig bei I und K.

Die IK-GmbH soll in einem Jahr neue Räume beziehen, die von einem fremden Dritten entgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Das Geschäftshaus der IK-GbR wird an einen befreundeten Unternehmer vermietet.

2. Lösungsvorschlag²⁶

Wegfall der sachlichen
Verflechtung

2.1 Schaffung einer gewerblich geprägten Gesellschaft

Da mit dem Ende der Vermietung an die IK-GmbH die sachliche Verflechtung wegfiel, somit die Betriebsaufspaltung endet und folglich die stillen Reserven aufzulösen wären, wird in einem ersten Schritt eine UG (haftungsbeschränkt)²⁷ notariell gegründet. Gleichzeitig wird Folgendes vereinbart und vollzogen:

Gründung einer UG
(haftungsbeschränkt)
& Co. KG

- ▶ Die UG (haftungsbeschränkt) beteiligt sich vermögenslos an der GbR. Eine Beschränkung ihrer Haftung (als Gesellschafterin) wird nicht vorgenommen, da sie die Stellung der Komplementärin einnehmen wird.
- ▶ Zugleich erfolgt die Beschränkung der Haftung der bisherigen GbR-Gesellschafter auf ein beliebig hohes Kommanditkapital. Die Regelung des § 15a EStG ist bei der Bemessung des Kommanditkapitals zu beachten. Außerdem können außersteuerliche Gründe zu berücksichtigen sein.
- ▶ Ebenfalls zugleich erfolgt die Abfassung eines Gesellschaftsvertrags für die entstandene UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG.

Keine Versteuerung stiller
Reserven

Die UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG ist im Handelsregister anzumelden.

Der beschriebene Vorgang ist ertragsteuerlich nicht relevant, weil kein Vermögen übergegangen ist. Die bisherigen GbR-Gesellschafter sind durch die vermögenslose Beteiligung der Komplementärin auch als Kommanditisten unverändert zu 50 % an den einzelnen Wirtschaftsgütern beteiligt. Ein ebensolcher Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern bestand auch für I und K bei der GbR.²⁸

Der Vorgang führt – unter den üblichen Voraussetzungen²⁹ – zu einer gewerblich geprägten Personengesellschaft. Auch nach dem Wegfall der sachlichen Verflechtung

²⁵ R 7.1 Abs. 3 Satz 1 GewStR.

²⁶ Andere Lösungen sind ebenfalls möglich. Der hier beschriebene Weg eignet sich insbesondere für eine Vermietungstätigkeit und wurde vom Autor bereits mehrfach erfolgreich in Zusammenarbeit mit diversen Notariaten durchgeführt. Auch Söffing/Micker beschreiben diese Lösung (wenn auch sehr kurz) in: Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl., Heme 2016, S. 387 (Rz. 1697).

²⁷ Die Gründung einer GmbH, einer AG oder einer anderen Kapitalgesellschaft ist ebenso möglich. Die UG (haftungsbeschränkt) wurde aus Kostengründen in der Lösung vorgeschlagen. Das in der Praxis immer wieder festzustellende Imageproblem dieser Gesellschaftsform wird hier als nicht relevant angesehen, weil lediglich eine Vermietungstätigkeit vorliegt. Im Einzelfall kann aber eine andere Entscheidung notwendig sein.

²⁸ Vgl. hierzu Tz. 01.47 des UmwSt-Erlasses = BMF, Schreiben vom 11. 11. 2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 [FAAAD-97991], und ebenso BFH, Urteil vom 20. 9. 2007 - IV R 70/05 [YAAAC-65403], für den Fall des Beitritts einer GmbH zu einer bereits bestehenden Kommanditgesellschaft.

²⁹ Also einer Kommanditgesellschaft, bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind (hier gegeben) und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.

erzielt diese ausschließlich gewerbliche Einkünfte.³⁰ Eine Versteuerung der stillen Reserven findet somit nicht statt.

Buchungen sind aufgrund der beschriebenen Maßnahmen nicht vorzunehmen. Für die Folgezeit sind aber insbesondere die Vorgaben von § 264c HGB zu beachten. Die Vorgaben der §§ 264 ff. HGB gelten auch für die UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG (vgl. § 264a Abs. 1 HGB).

Keine Buchungen erforderlich

Hinweis: Die beschriebenen Maßnahmen müssen so rechtzeitig vollzogen werden, dass die Gesellschaft im Handelsregister eingetragen ist, bevor die Vermietung an die IK-GmbH endet.³¹

Der geschilderte Vorgang ist zwar grunderwerbsteuerbar, aber nach § 5 Abs. 2 GrEStG in vollem Umfang von der Grunderwerbsteuer befreit.

Wäre anstatt einer GbR eine Bruchteilsgemeinschaft Eigentümerin der Immobilie gewesen, hätte sich zwar an der zunächst vorliegenden Betriebsaufspaltung nichts geändert, jedoch ist dann der aufgezeigte Weg nicht geeignet, um zu einer UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG zu gelangen. Hier sind insbesondere zivilrechtlich andere Lösungen vonnöten, die mit einem Notar oder Rechtsanwalt abgestimmt werden sollten.³²

Praxistipps

2.2 Übertragung der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft

Die Anteile an der IK-GmbH dienen den Mitunternehmern so lange zur Stärkung ihrer Beteiligung an der GbR, wie die Betriebsaufspaltung besteht. Mit dem Wegfall der Vermietung gibt es keine ausreichende Begründung mehr für die Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen II.

Damit auch hinsichtlich der GmbH-Anteile eine Versteuerung vermieden wird, sollten diese rechtzeitig vor der Beendigung der Vermietung in das Vermögen der UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG übertragen werden. Den Weg hierfür zeigt § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Alt. 1 EStG auf. Die Vorschrift lautet – soweit sie für das Praxisbeispiel relevant ist – wie folgt:

Übertragung der Anteile zum Buchwert

„Satz 1³³ gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

...

3. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft... übertragen wird.“

Somit ist es möglich, die GmbH-Anteile aus dem Sonderbetriebsvermögen II in das Gesamthandsvermögen gegen die Ausgabe eines neuen Kommanditanteils zu übertragen. Das EStG selbst regelt zwingend den gewünschten Buchwertansatz und vermeidet damit die Auflösung der stillen Reserven zu dem Zeitpunkt, in dem das Geschäftshaus fremdvermietet wird. Die Buchung des Vorgangs ist nicht schwierig, zu beachten ist bei der Auswahl des Kontos lediglich, dass ein verbundenes Unternehmen vorliegt (§ 271 Abs. 2 HGB):

Buchhalterische Abbildung

³⁰ Vgl. hierzu den Wortlaut von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG.

³¹ Vgl. hierzu auch BFH, Urteil vom 11. 10. 2007 - X R 39/04 [→RAAAC-68447].

³² Denkbar wäre z. B., das gesamte Besitzunternehmen in eine zuvor neu gegründete UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG einzubringen. Der Vorgang fällt damit steuerlich unter § 24 UmwStG. Auch hierbei ist eine Buchwertfortführung – auf Antrag – möglich (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

³³ Der Satz 1 von § 6 Abs. 5 EStG regelt (zwingend) den gewünschten Buchwertansatz.

0804	Anteile an verbundenen Unternehmen, Kapitalgesellschaften	25.000 €	an 2050	Kommanditkapital Teilhafter I	12.500 €
			an 2051	Kommanditkapital Teilhafter K	12.500 €

E-Bilanz

Die Buchung im Kommanditkapital wurde auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt, um eine automatisierte Kapitalkontenentwicklung im E-Bilanz-Taxonomieformat übermitteln zu können.³⁴ Auf der Bilanzenebene erfolgte die Zusammenfassung der Konten 2050 und 2051 (§ 264c Abs. 2 Satz 6 HGB).

V. Handlungsempfehlung

Überprüfung bestehender Betriebsaufspaltungsfälle

Nach der Auffassung des Autors tritt die Beendigung einer Betriebsaufspaltung aus Gründen, die weder die Mandanten noch die Berater im Griff haben, viel zu häufig ein. Deshalb wird nachdrücklich dafür plädiert, die in den Kanzleien vorhandenen Betriebsaufspaltungen

- ▶ herauszufiltern, d. h. festzustellen, ob tatsächlich alle vollständig erfasst sind, und
- ▶ einer Überprüfung zu unterziehen, ob eine ungewollte Beendigung denkbar ist.

Absicherung der Betriebsaufspaltung

Meines Erachtens ist es auch bei nur kleinsten Zweifeln sinnvoll, die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens abzusichern. Ein Weg für einen nicht seltenen Praxisfall, nämlich die Konstellation GbR und GmbH mit Anteilsbesitz jeweils durch die Gesellschafter, wurde aufgezeigt. Das bedeutet freilich nicht, dass dieser immer der einzig richtige Weg ist. Wie üblich, sind die Besonderheiten des Einzelfalls für die richtige Lösung maßgeblich. Weitere Anregungen können der Literatur entnommen werden.³⁵

FAZIT

L Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl., Herne 2016

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn die Voraussetzungen der sachlichen und personellen Verflechtung gegeben sind. Als Folge hiervon sind die Vermietungserlöse in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren. Mindestens so wichtig wie das Erkennen einer Betriebsaufspaltung ist es, deren ungeplantes Ende zu vermeiden. Die gewerbliche Prägung des Besitzunternehmens ist dafür eine bewährte Methode, auf die bei bereits geringsten Risiken zurückgegriffen werden sollte.

AUTOR



Wolfgang Eggert

ist neben der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung für kleine und mittlere Unternehmen insbesondere in wesentlichem Umfang in der Schulung von Mitarbeitern, Kollegen und Steuerberateranwärtern tätig. Darüber hinaus erstellt er die Inhalte für steuerrechtliche elektronische Medien und verfasst Aufsätze sowie Bücher. Außerdem gehört er dem Prüfungsausschuss für Steuerberater beim Bayerischen Staatsministerium für Finanzen an.

³⁴ In bestimmten Rechnungswesensystemen (z. B. DATEV) ist es auch möglich, nur ein Konto anzubuchen und die Zuordnung auf die einzelnen Gesellschafter separat zu erfassen.

³⁵ Nochmals beispielhaft Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl., Herne 2016, S. 383 ff.