



Gefahren einer nicht erkannten Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung ist ein von der Rechtsprechung entwickeltes steuerliches Institut, das erhebliche steuerliche und gesellschaftsrechtliche Risiken birgt, wenn sie nicht erkannt wird. Die nachfolgenden Ausführungen beleuchten die wesentlichen Gefahren und die einschlägigen rechtlichen Grundlagen.

I. Grundlagen der Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage (z. B. Grundstück, bewegliches Anlagevermögen, auch Schutzrechte) an eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen, typischerweise eine GmbH) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und diese Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann (personelle Verflechtung). In diesem Fall wird die Tätigkeit des Besitzunternehmens steuerlich als Gewerbebetrieb qualifiziert, auch wenn sie zivilrechtlich betrachtet vermögensverwaltend tätig ist. Ob die Nutzungsüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist ohne Bedeutung.

Zum Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens zählen neben den der Betriebs-GmbH überlassenen Vermögensgegenständen auch die Geschäftsanteile an der Betriebs-GmbH (wichtig!).

II. Steuerliche Risiken bei nicht erkannter Betriebsaufspaltung

Wird eine Betriebsaufspaltung nicht erkannt, weil z. B. die wesentliche Betriebsgrundlage, das auf den Namen des Alleingesellschafters der GmbH eingetragene Schutzrecht der Betriebs-GmbH unentgeltlich überlassen wird (der Klassiker!) und kommt es zur Verfügung von Geschäftsanteilen an der Betriebs-GmbH (z. B. Verkauf, Schenkung, Vererbung), drohen erhebliche steuerliche Nachteile:

a) Ungewollte Betriebsaufgabe und Aufdeckung stiller Reserve

Die **personelle Verflechtung** ist zentrale Voraussetzung der Betriebsaufspaltung. Wird durch die Verfügung von Geschäftsanteilen an der Betriebs-GmbH die Beherrschungsidentität aufgehoben, endet die Betriebsaufspaltung. Dies gilt unabhängig davon, ob die Verfügung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Rechtsanwälte
Unternehmensberater

info@renneberg-gruppe.de
renneberg-gruppe.de

■ Göttingen – Gleichen
Kleines Feld 7
37130 Gleichen – Klein Lengden
Telefon: 05508 9766-0
Telefax: 05508 9766-60

■ Göttingen – Zentrum
Bürgerstraße 42 a
37073 Göttingen
Telefon: 0551 770 771-0
Telefax: 0551 770 771-360

■ Hamburg
Am Sandtorkai 50 (SKAI)
20457 Hamburg
Telefon: 040 300 6188-400
Telefax: 040 300 6188-64



Auch hier wieder der Klassiker: A hält 100 % der Betriebs-GmbH und vermietet das ihm gehörende Grundstück an die Betriebs-GmbH. Im Rahmen der Nachfolgeplanung soll die Tochter schon einmal 40 % der Geschäftsanteile an der Betriebs-GmbH erhalten. Diese geschenkten Geschäftsanteile werden aus dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von A entnommen. Daher müssen die stillen Reserven der geschenkten Geschäftsanteile aufgedeckt und versteuert werden. Die Vollkatastrophe wäre eingetreten, wenn A seiner Tochter 51 % der Geschäftsanteile geschenkt hätte. Dann wären sämtliche stillen Reserven in 100 % der Geschäftsanteile und im Grundstück aufzudecken und nach Betriebsaufgabegrundsätzen zu versteuern.

Auch die Beendigung der **sachlichen Verflechtung** führt zu den zuvor beschriebenen Rechtsfolgen. Auch hier wieder eine in der Praxis häufig anzutreffende Konstellation: A hält an der AB GmbH 60 % der Geschäftsanteile. Die verbleibenden 40 % der Geschäftsanteile werden von B gehalten. A vermietet das ihm gehörende Grundstück an die AB GmbH. Es liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor. Auf Bestreben des B werden neue Geschäftsräume für die AB GmbH von einer dritten Person angemietet. Der Mietvertrag mit A bleibt zunächst bestehen. Nachdem der gesamte Geschäftsbetrieb der AB GmbH sukzessive in die neuen Geschäftsräume verlagert wurde, wird der Mietvertrag mit A von der AB GmbH gekündigt. Durch die Beendigung der sachlichen Verflechtung treten die oben beschriebenen Rechtsfolgen der Betriebsaufgabe für A ein.

Die Beendigung der Betriebsaufspaltung führt steuerlich zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens (§ 16 Abs. 3 EStG), mit der Folge, dass sämtliche im Besitzunternehmen (insbesondere die Anteile an der Betriebs-GmbH) enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind.

Eine der häufigsten Gefahrenquellen für die Beendigung von Betriebsaufspaltungen stellen Testamente dar. Diese bergen hohe Risiken, wenn sie ohne Einbeziehung eines erfahrenen Steuerberaters abgefasst werden oder schon über Jahrzehnte unverändert geblieben sind. Auch die unscharfe Trennung zwischen Betriebs- und Privatvermögen kann solche Gefahren produzieren.



Nicht selten liest man in Testamenten: „Der Sohn bekommt das Betriebsvermögen und die übrigen Erben das Privatvermögen.“ Da stellt sich dann schnell die Frage, ob Betriebsvermögen i. S. d. Steuerrechtes, also mit Besitzunternehmen oder i. S. d. Privatrechtes, also ohne Besitzunternehmen zu definieren ist. Aber das entscheiden dann womöglich die Gerichte.

b) Nachträgliche Bilanzierungspflichten und steuerliche Korrekturen

Wird die Betriebsaufspaltung erst nachträglich erkannt, sind die Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen (Sonder-)Betriebsvermögen gehören (z. B. GmbH-Anteile, Grundstücke, Schutzrechte), rückwirkend in die Bilanz des Besitzunternehmens aufzunehmen. Eine Bilanzierungspflicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen dürfte regelmäßig nicht vorliegen. Werden jedoch die Grenzen des § 141 AO überschritten, ergibt sich eine Bilanzierungspflicht nach steuerlichen Vorgaben. Die Bewertung erfolgt mit den Werten, die sich bei ordnungsgemäßer Bilanzierung seit Beginn der Betriebsaufspaltung ergeben hätten. Dies kann zu erheblichen steuerlichen Nachzahlungen und Zinsbelastungen führen.

Zudem ist davon auszugehen, dass bisher eingereichte Steuer-/Feststellungserklärungen der zurückliegenden Jahre falsch oder unvollständig sind oder diese Erklärungen überhaupt nicht abgegeben wurden (z. B. die Gewerbesteuererklärung für das Besitzunternehmen). Hier besteht die Verpflichtung, dass die falschen, unvollständigen Erklärungen korrigiert und die nicht abgegebenen Erklärungen nachgeholt werden. Werden diese Verpflichtungen nicht erfüllt, steht der Vorwurf der Steuerhinterziehung im Raum.

III. Vermeidungsstrategien und Handlungsempfehlungen

Um die dargestellten Risiken zu vermeiden, ist eine sorgfältige steuerliche und gesellschaftsrechtliche Planung erforderlich:

- Vor jeder Verfügung von Geschäftsanteilen an der Betriebs-GmbH ist zu prüfen, ob eine Betriebsaufspaltung vorliegt und wie sich die Verfügung auf die personelle Verflechtung auswirkt.
- Vor jeder Verfügung über das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens ist zu prüfen, wie sich die geplante Verfügung auf eine evtl. bestehende sachliche Verflechtung auswirkt.



- Gegebenenfalls kann durch gleichzeitige Übertragung von Anteilen am Besitz- und Betriebsunternehmen auf dieselbe Person oder Personengruppe die Betriebsaufspaltung erhalten bleiben und eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden.
- Bei unentgeltlichen Übertragungen kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG in Betracht kommen.
- **In bestimmten Konstellationen können die steuerlichen Rechtsfolgen der Beendigung der Betriebsaufspaltung durch vorgezogene gesellschaftsrechtliche Maßnahmen vermieden oder abgemildert werden.**

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Rechtsanwälte
Unternehmensberater

Associate Partner
Dipl.-Finanzwirt (FH)
Heinrich Kottik
kottik@renneberg-gruppe.de
040 3006188-400