

A. Gefahren der Betriebsaufspaltung durch Wegfall der Voraussetzungen

A. Gefahren der BASP (1)

- Gründe für die BASP
(Haftungsseparation, Unternehmensnachfolge, lfd. Besteuerung)
- Voraussetzungen
- Rechtsfolgen
- echte BASP – unechte BASP

Die klassische Betriebsaufspaltung mit einer Betriebs-KapG und einem Besitz-Personenunternehmen findet sich in der Praxis nicht selten. Gründe hierfür sind der Wunsch nach Vermögens- und Haftungsseparation, die Unternehmensnachfolge oder die Absicht, die steuerlichen Vorteile eines Personenunternehmens und einer KapG zu kombinieren.¹ Andererseits sind mit der Betriebsaufspaltung auch steuerliche Nachteile verbunden, wie vGA-Risiken aus unangemessen hohen Pachtzinsen, die Anwendung des Teilabzugsverbots auf Betriebsausgaben des Besitzunternehmens bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung gem. § 3c Abs. 2 EStG, die Besteuerung von Aufwand bei Verlusten der Betriebs-KapG und die Haftung für betriebliche Steuern der Betriebsgesellschaft. Die Wahl der Betriebsaufspaltung als Rechtsform sollte daher sorgfältig abgewogen werden.

Eine Betriebsaufspaltung liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn einem Betriebsunternehmen zumindest eine wesentliche Grundlage für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen zur Nutzung überlassen wird (**sachliche Verflechtung**) und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben (**personelle Verflechtung**). Von einem solchen ist auszugehen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann.²

In der Konsequenz ist die Tätigkeit des Besitzunternehmens nicht als bloße vermögensverwaltende Vermietung und Verpachtung anzusehen, sondern

¹ Vgl. nur *Wacker*, in: Schmidt, 38. Aufl., 2019, § 15 EStG Rn. 804, 805

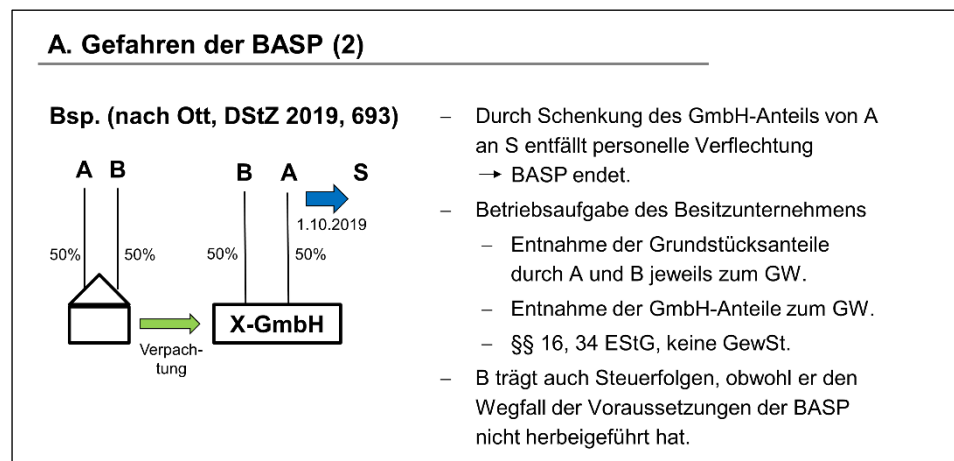
² BFH-Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; zuletzt BFH-Urt. v. 17.4.2019 – IV R 12/16, BStBl II 2019, 745 Rn. 35; *Wacker*, in: Schmidt, § 15 EStG Rn. 808 - 842

Betriebsverpachtung beim Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

als Gewerbebetrieb, zu dessen BV die miet- und pachtweise überlassenen WG und die Anteile an der Betriebs-KapG gehören.

Eine Betriebsaufspaltung kann sowohl durch Aufspaltung eines zuvor einheitlichen Unternehmens entstehen (**echte Betriebsaufspaltung**) als auch durch die Herstellung der personellen und sachlichen Verflechtung ohne vorher einheitliches Unternehmen, wie z.B. durch Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an eine personell verflochtene KapG (**unechte Betriebsaufspaltung**). Daraus resultierende Betriebsaufspaltungen bleiben in der Praxis nicht selten unerkannt.

Fällt die personelle und/oder sachliche Verflechtung weg, endet grundsätzlich die Betriebsaufspaltung. Oftmals kommt es dadurch zu einer ungewollten Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens, die gravierende Steuerbelastungen auslösen kann.



Beispiel (nach Ott, DStZ 2019, 693)

An der X-GmbH sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. A und B sind auch zu je 50 % Bruchteileigentümer eines bebauten Grundstücks, das an die X-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage zur betrieblichen Nutzung vermietet wird. Zum 1.10.2019 schenkt A den 50 %-igen Anteil an der X-GmbH seinem Sohn S. Das Mietverhältnis mit der GmbH bezüglich des bebauten Grundstücks wird unverändert fortgesetzt.

Lösung

Durch die Schenkung des 50 %-igen Anteils an S wird die Betriebsaufspaltung aufgelöst, da die personelle Verflechtung entfällt. Im Rahmen der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens werden die Grundstücksanteile von A und B jeweils unter Ansatz des gemeinen Werts entnommen (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG). Gleiches gilt für die zum Sonder-BV gehörenden Anteile an der X-GmbH; der Entnahmegewinn unterliegt insoweit bei A und B dem Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, 3c Abs. 2 Satz 1 EStG).

Betriebsverpachtung beim Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

Für die Entnahmegewinne erhalten A und B ggfls. den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und – soweit der Entnahmegewinne nicht auf die GmbH-Anteile entfällt – die Tarifiermäßigungen nach § 34 EStG. Gewerbesteuer fällt nicht an (§ 7 Satz 2 GewStG).

Beachte:

Steuerfolgen treten auch bei B ein, obwohl A den Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung herbeigeführt hat. B kann die Versteuerung nur vermeiden, wenn er gesellschaftsrechtlich die Möglichkeit hat, die Übertragung des GmbH-Anteils durch A zu verhindern.