



Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung – Interessantes Rechtsinstitut mit Nebenwirkungen –

– von StB **Bernd Meyer** und WP/StB **Jochen Ball**, beide Bad Homburg v.d.H. –

Die Vermietung einer Immobilie an die eigene GmbH ist der Klassiker der Betriebsaufspaltung. Die damit einhergehenden Rechtsfolgen sind klar und überschaubar: Immobilie und GmbH-Beteiligung werden Betriebsvermögen. Ihre Beendigung bewirkt folgerichtig die Vollaufdeckung und Besteuerung sämtlicher stiller Reserven. Wichtig ist daher, die Existenz der Betriebsaufspaltung rechtzeitig zu erkennen, jedenfalls vor dem Finanzamt. Denn sollte das Finanzamt eine bereits beendete Betriebsaufspaltung entdecken, droht ein kaum noch steigerungsfähiges Steuerdrama. Vor diesem Hintergrund lohnt es sich, die Schwester der Betriebsaufspaltung näher zu betrachten, die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung. Sie funktioniert nach völlig eigenen Spielregeln, die nachfolgend vorgestellt werden.

1. Merkmale mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung

Wird eine Immobilie an eine gewerblich tätige Personengesellschaft zur Nutzung überlassen, entsteht regelmäßig notwendiges Sonderbetriebsvermögen, wenn der Eigentümer an dieser Gesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Abweichend davon wird jedoch die Immobilie unter den nachstehenden Voraussetzungen in eine neue Personengesellschaft transferiert und als eigenständiges Besitzunternehmen umqualifiziert (BMF-Schreiben vom 28.4.1998, BStBl. I 583):

- a. Die Immobilie befindet sich im Eigentum **mehrerer Personen**, die in der Lage sind, ihren Willen in der nutzenden Personengesellschaft (Betriebsgesellschaft) durch Mehrheitsbeteiligung durchzusetzen (= personelle Verflechtung). Das Besitzunternehmen bedarf keiner besonderen Rechtsform. In Betracht kommen neben der klassischen GbR auch die Bruchteils-, Erben- oder Gütergemeinschaft.
- b. Die Immobilie muss für die Betriebspersonengesellschaft wenigstens eine **wesentliche Betriebsgrundlage** darstellen (= sachliche Verflechtung), wovon regelmäßig auszugehen ist.
- c. Die Nutzungsüberlassung muss **entgeltlich** erfolgen, damit die Besitzpersonengesellschaft das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht erfüllt.

Unzulässig ist die Ein-Mann-Besitzgesellschaft. Überlässt ein Mitunternehmer der Personengesellschaft eine

in seinem Alleineigentum befindliche Immobilie, liegt zwingend notwendiges Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) vor. Damit sind die Spielregeln der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung klar. Die Beteiligten haben es in der Hand, sich dieses Rechtsinstituts zu bedienen oder es durch schlichte unentgeltliche Nutzungsüberlassung zu vermeiden. Risiken entstehen, sofern die Betriebsaufspaltung unerkannt bleibt (siehe Tz. 4. und 5.).

2. Vor- und Nachteile der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Die **Vorteile** einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung bestehen vor allem darin, dass in Form des Besitzunternehmens eine neue Personengesellschaft entsteht. Damit kann der Gewerbesteuerfreibetrag von 24.500 € zweimal in Anspruch genommen werden.

Ebenso ist es möglich, im Falle einer Veräußerung des Besitzunternehmens (Immobilie) die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG in Anspruch zu nehmen. Daraus können sich allerdings je nach Fallgestaltung auch beachtliche Nachteile ergeben (siehe Beispiel 8.). Schließlich kann die Betriebsaufspaltung genutzt werden, um Immobilien steuerneutral auszulagern (siehe Beispiel 5.).

Die **Nachteile** sind ebenfalls bemerkenswert. Sie bestehen insbesondere darin, dass auch der sog. „Nur-Besitzgesellschafter“ als Mitunternehmer anzusehen ist (siehe Beispiel 3) und damit sein Miteigentumsanteil Betriebsver-

Ihr direkter Draht zur Redaktion immobilien intern: +49 (0) 211 6698-111 (Mo-Do 14-17 Uhr, Fr 9-12 Uhr)

▪ Fax: +49 (0) 211 6698-179 ▪ E-Mail: immo@markt-intern.de ▪ www.immobilien-intern.de



mögen wird. Ebenso findet die sog. Abfärberegulierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Anwendung, womit auch an Dritte vermietete Gebäudeteile Betriebsvermögen darstellen. Schließlich kann ein negativer Gewerbeertrag der Betriebspersonengesellschaft nicht mit dem positiven Gewerbeertrag der Besitzpersonengesellschaft verrechnet werden, denn es liegen ja zwei eigenständige Gewerbebetriebe vor (dazu bereits oben).

3. Entstehung und Beendigung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung wird in der Praxis regelmäßig unspektakulär begründet und damit häufig unentdeckt bleiben.

Beispiel 1: Vater V und Sohn S sind zu jeweils 50 % an der V/S GmbH & Co. KG beteiligt. V überträgt die Hälfte seiner an die KG vermieteten Immobilie zum 1.1.05 unentgeltlich auf S.

Alternativ: V überträgt sowohl einen KG-Anteil als auch einen Immobilienanteil auf S.

Mit Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils auf S entsteht zum 1.1.05 eine aus V und S bestehende Besitzpersonengesellschaft. Stille Reserven werden dabei nicht aufgedeckt. Im ersten Schritt überträgt V die Hälfte seiner Immobilie steuerneutral aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen des S (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG).

Im anschließenden zweiten Schritt wird die Immobilie auf die Besitzpersonengesellschaft zum Buchwert ausgelagert (BMF v. 28.4.1998 aaO Tz. 4). Beides findet zeitgleich statt. Im Alternativbeispiel (zusätzliche Übertragung eines KG-Anteiles) gilt Entsprechendes. Rechtsgrundlage steuerneutraler Übertragung ist hier § 6 Abs. 3 EStG.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1. S erwirbt nach dem Tod des V durch Erbfolge sowohl dessen KG-Beteiligung als auch den halben Immobilienanteil.

Die Besitzpersonengesellschaft wird durch Anteilsvereinigung in der Person des S beendet. Die nunmehr in seinem Alleineigentum befindliche Immobilie stellt fortan Sonderbetriebsvermögen im Rahmen seiner KG-Beteiligung dar als Folge vorrangiger Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Insoweit findet keine „Übertragung“ zwischen verschiedenen Personengesellschaften statt, sondern lediglich eine steuerliche Umqualifizierung der Immobilie, verbunden mit einem Untergang des Besitzunternehmens.

4. Fluch und Segen der Position als Nur-Besitzgesellschafter

Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung kennt ebenso wie die klassische Betriebsaufspaltung die Rechtsfigur des sog. Nur-Besitzgesellschafters. Dies führt zu einer Steigerung der steuerlichen Überraschungen.

Beispiel 3: Die im Miteigentum von V, M sowie S befindliche Immobilie (Anteile 50 %/40 %/10 %) wird seit dem 1.1.01 an die V+S KG vermietet (Anschaffungskosten 1 Mio. €). Sie wird zum 1.1.12 für 1,6 Mio. € veräußert. 60 % der Immobilie waren als Sonderbetriebsvermögen der KG bilanziert. M freut sich wegen Überschreitung der 10-jährigen Spekulationsfrist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG) auf einen steuerfreien Veräußerungsgewinn von 240.000 € (40 % von 0,6 Mio. €).

Die Vorfreude der M wird bitter enttäuscht. Denn V und S begründen wegen der Immobilienvermietung an die KG den Tatbestand mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung. Damit sind nicht nur die Immobilienanteile von V und S notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft, sondern außerdem der Anteil von M. Mithin entsteht auch in ihrer Person ein Veräußerungsgewinn. Die evtl. Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG (halber Steuersatz bei Vollendung des 55. Lebensjahres) dürfte M nur als schwachen Trost empfinden. Das Steuerdrama lässt sich noch steigern.

Beispiel 4: Wie Beispiel 3. Um das Bilanzbild der KG zu verbessern, wird die Immobilie ab 1.1.13 unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung beendet den Tatbestand mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung. Fortan sind die Immobilienanteile des V und S wieder notwendiges Sonderbetriebsvermögen im Rahmen ihrer Kommanditbeteiligung. Dieser Transfer vollzieht sich zwingend steuerneutral zum Buchwert (BMF v. 28.4.1998 aaO Tz. 1.). Bei M hingegen wird der 40%ige Immobilienanteil zum Teilwert (Verkehrswert) ins steuerliche Privatvermögen entnommen, verbunden mit der Frage, wie die Steuer auf den Entnahmegewinn von 240.000 € finanziert werden soll.

Hinweis: Sollte die Betriebsaufspaltung bis zur Veräußerung (Beispiel 3) bzw. bis zum Beginn unentgeltlicher Nutzungsüberlassung (Beispiel 4) unentdeckt geblieben sein, ändert dies an den steuerlichen Folgen nichts. Die Beteiligten sind dann so zu stellen, als sei die Immobilie bereits ab 1.1.01 mit den historischen Anschaffungskosten von 1 Mio. € in das Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft eingebracht worden (Bilanzberichtigung).

Abschließend ist zu klären, ob auch Vorteile aus der Position des Nur-Besitzgesellschafters gezogen werden können. Folgendes Beispiel mag dies verdeutlichen.

Beispiel 5: V und S vermieten seit dem 1.1.01 ihre Immobilie (Anteile 40 %/60 %) an die V+S GmbH & Co. KG (Beteiligung 30 %/70 %). Sie wurde bislang rechtsirrtümlich als Sonderbetriebsvermögen der KG behandelt. V überträgt zum 1.1.08 seinen KG-Anteil unentgeltlich auf Tochter T und behält seinen Immobilienanteil aus Gründen der Altersversorgung zurück. Das Finanzamt droht angesichts der zurückbehaltenen Immobilie mit einer Besteuerung des Entnahmegewinns.

Der Bestimmungswille des Finanzamtes kann unter Hinweis auf eine unverändert fortbestehende Betriebsaufspaltung beseitigt werden. Denn V hat in Beispiel 5 kein Sonderbetriebsvermögen in sein Privatvermögen unter Aufdeckung stiller Reserven überführt. Er hat vielmehr seinen gesamten KG-Anteil auf T übertragen, zu dem kein Sonderbetriebsvermögen gehört. Im Übrigen ist er weiterhin an der (bislang unentdeckten) Besitzpersonengesellschaft beteiligt, seit dem 1.1.08 jedoch lediglich in seiner Eigenschaft als Nur-Besitzgesellschaftler. Damit ist und bleibt der Immobilienanteil des V unverändert Betriebsvermögen. Für die Besteuerung eines Entnahmegewinns bleibt kein Raum.

5. Teilweise Fremdnutzung der Immobilie (sog. Abfärberegulation)

Um die unangenehmen Steuerfolgen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu steigern, wendet die Finanzverwaltung die sog. Abfärberegulation des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch auf die Besitzpersonengesellschaft an. Was bedeutet das?

Beispiel 6: Die V+S GbR vermietet 40 % ihrer Immobilie an die V+S GmbH & Co. KG und 60 % an Dritte zu Wohnzwecken. Die Voraussetzungen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung liegen vor.

Ohne Existenz einer Betriebsaufspaltung gehören zweifelsfrei nur 40 % der Immobilie zum Sonderbetriebsvermögen der KG. Der fremdvermietete Teil wäre allenfalls gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen, was jedoch zwingend eine – hier nicht gegebene – Bilanzierung erfordert. Damit ist dieser Immobilienanteil steuerliches Privatvermögen. Im obigen Beispiel 6 liegt jedoch eine Betriebsaufspaltung vor mit der Folge einer Behandlung der V+S GbR als Besitzpersonengesellschaft. In dieser Eigenschaft kann sie nur gewerbliche Einkünfte erzielen, so dass ihre privaten Vermietungseinkünfte wegen der in § 15 Abs. 3 Nr. 1

EStG verankerten „Abfärberegulation“ in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Folgerichtig ist auch die gesamte Immobilie Betriebsvermögen und vollumfänglich steuerverhaftet.

6. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung als Gestaltungsmodell

Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung kann mitunter genutzt werden, um attraktive Steuervorteile zu erzielen.

Beispiel 7: V (65 Jahre) und S sind Kommanditisten der A+S GmbH & Co. KG (Beteiligung 80 %/20 %). Zum Sonderbetriebsvermögen des V gehört eine in seinem Alleineigentum befindliche Immobilie mit stillen Reserven in Höhe von 5 Mio. €. V möchte die Immobilie veräußern, fürchtet jedoch die hohe Steuerbelastung von ca. 2 Mio. €. Eine Reinvestition zwecks Bildung einer steuerneutralen Rücklage nach § 6b EStG ist nicht gewollt.

V kann geholfen werden die Steuerlast zu senken, wenn er die folgenden Schritte beachtet.

Schritt 1: V überträgt einen z.B. 10%igen Immobilienanteil auf Sohn S unter Fortführung des Mietverhältnisses zur KG. Dadurch entsteht eine aus V und S bestehende Besitzpersonengesellschaft als vollwertige Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Schritt 2: Nach einer Schamfrist wird die Immobilie an Dritte veräußert, verbunden mit der gleichzeitigen Beendigung der Besitzpersonengesellschaft. Der Gewinn von 5 Mio. € ist damit begünstigter Veräußerungsgewinn im Sinne der §§ 16, 34 EStG. Denn V und S haben keine Immobilie veräußert, sondern jeweils einen Mitunternehmeranteil aufgegeben. Infolgedessen wird die Einkommensteuer gem. § 34 Abs. 3 EStG praktisch halbiert, verbunden mit einer Steuerersparnis von rund 0,9 Mio. €. Das kann sich sehen lassen.

Hinweis: Dieses Gestaltungsmodell funktioniert nur einmal im Leben (§ 34 Abs. 3 S. 4 EStG). Es sollte daher sorgfältig und vor allem rechtzeitig geplant werden, um dem Argument des Gestaltungsmissbrauchs zu begegnen.

Das folgende Beispiel 8 verdeutlicht allerdings auch die Schattenseiten der Betriebsaufspaltung.

Beispiel 8: V und M (beide über 55 Jahre) veräußern die ihnen jeweils zur Hälfte gehörende V+M GmbH & Co. KG einschließlich der als Sonderbetriebsvermögen bilanzier-

ten, an die KG vermieteten Immobilie (Anteile ebenfalls 50 %/50 %). Der Veräußerungsgewinn von 10 Mio. € entfällt jeweils in Höhe von 5 Mio. € auf die Kommanditanteile sowie die Immobilie.

Sollte dem Finanzamt anlässlich der Veräußerung auffallen, dass seit eh und je eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt, wird es den gem. § 34 Abs. 3 EStG steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn halbieren. Denn V und M haben nicht eine einzige mitunternehmerische Beteiligung veräußert, sondern jeweils zwei Beteiligungen. Die Steuerermäßigung aber findet nur einmal im Leben Anwendung und damit nur auf den Verkauf eines der beiden Mitunternehmeranteile. Damit steigt die Steuerbelastung um ca. 1,8 Mio. €. Dies den betroffenen Eheleuten zu erklären, erfordert Fingerspitzengefühl.

7. Keine Betriebsaufspaltung bei Freiberuflern

Verpachten Freiberufler, z.B. Ärzte, eine Immobilie an ihre Gemeinschaftspraxis, ist folgendes Schreckensszenario vorstellbar:

- Die zur Nutzung überlassene Immobilie verliert ihre Eigenschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter im Rahmen ihrer Beteiligung an der Gemeinschaftspraxis.
- Es entsteht hinsichtlich dieser Immobilie eine aus den Ärzten bestehende Besitz-Personengesellschaft mit gewerblichen Pächterträgen.
- Die Beteiligung an der Gemeinschaftspraxis (= Betriebs-Personengesellschaft) wird Sonderbetriebsvermögen der Ärzte bei der Besitz-Personengesellschaft.
- Aufgrund der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG werden die freiberuflichen Einkünfte der Gemeinschaftspraxis auf Ebene der Besitz-Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert und unterliegen der Gewerbesteuer.

Dieses Ergebnis ist völlig absurd. Umso mehr erstaunt, dass einschlägige Sachverhalte im BMF-Schreiben vom 28.4.1998 aaO völlig unerwähnt bleiben. Der BFH hat diese Unsicherheit spätestens mit Urteil vom 10.11.2005 – IV R 29/04 endgültig beseitigt und entschieden, dass die Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen (hier Immobilie) an eine freiberuflich tätige Personengesellschaft nicht zu einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung führt. Die vermietete Immobilie bleibt damit Sonderbetriebsvermögen der

Gesellschafter im Rahmen ihrer Beteiligung an der freiberuflich tätigen Personengesellschaft. Gewerbesteuer entsteht folglich nicht.

8. Steuerneutrale Beendigung der Betriebsaufspaltung

Eine als unangenehm oder gar störend empfundene Betriebsaufspaltung kann endgültig dadurch steuerneutral beendet werden, dass die zur Besitz-Personengesellschaft gehörende Immobilie in das Gesamthandsvermögen der Betriebs-Personengesellschaft übertragen wird. Die Übertragung darf allerdings nur gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen. Schädlich ist die gleichzeitige Übernahme von Verbindlichkeiten. Sie führt als teilentgeltliches Rechtsgeschäft zur anteiligen Gewinnrealisierung (BMF aaO Tz. 5a). Außerdem ist auf den Nur-Besitzgesellschafter zu achten.

Beispiel 9: Eine an die V+M GmbH & Co. KG vermietete Immobilie befindet sich im Eigentum von Vater V (50 %), Mutter M (30 %) sowie Sohn S (20 %). Die Immobilie hat einen Buchwert von 500.000 € und einen Verkehrswert von 1 Mio. € (stille Reserven mithin 500.000 €). Die Grundschild valutiert noch in Höhe von 200.000 €. V und M übertragen ihre Miteigentumsanteile (80 %) einschließlich der anteiligen Verbindlichkeiten (160.000 €) auf die KG, um die Betriebsaufspaltung zu beenden.

Die Immobilienübertragung ist grundsätzlich steuerneutral zum Buchwert zulässig (80 % von 500.000 € = 400.000 €). Durch die Übernahme auch der anteiligen Verbindlichkeiten seitens der KG liegt jedoch insoweit eine teilentgeltliche Veräußerung vor und zwar in Höhe von 20 % (0,8 Mio. € : 160.000 €). V und M realisieren damit folgenden Veräußerungsgewinn:

Kaufpreis (Schuldübernahme)	160.000 €
- Buchwert	500.000 €
Anteil V und M (80 %)	400.000 €
davon entgeltlicher Anteil 20 %	80.000 €
Veräußerungsgewinn	80.000 €

Bei S wiederum entsteht mit Beendigung der Betriebsaufspaltung ein Entnahmegewinn von 100.000 € (20 % von 500.000 €), der als Aufgabegewinn gem. §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigt ist. Ohne Betriebsaufspaltung wäre S eine Besteuerung erspart geblieben.