

Vorteilhafter Rollentausch

Speziell für Mittelständler kann es steuerlich sinnvoll sein, den Betrieb rechtlich in eine GmbH und eine Personengesellschaft aufzuspalten. Meist fungiert letztere als Besitzgesellschaft – doch das Konstrukt gibt es auch umgekehrt. Steuerberater Andreas Bartkowski über die Vorteile einer unterschätzten Gestaltungsform.

Interview: Robert Brütting Fotos: Dominik Asbach

Jede Steuerkanzlei, die mittelständische Unternehmen betreut, kennt die klassische Betriebsaufspaltung: Immobilien und werthaltige Sachanlagen wie Fahrzeuge oder Maschinen werden von einer Personengesellschaft gehalten und an eine Betriebsgesellschaft – in der Regel eine GmbH – verpachtet. So lassen sich die Besitztümer vor operativen Risiken schützen, Gewinne steuer-schonend verlagern und Nachfolgelösungen leichter umsetzen. Das Konstrukt gibt es jedoch auch mit vertauschten Rollen. Worum es dabei geht und wann es sich lohnt, erklärt der Steuerberater Andreas Bartkowski aus Mönchengladbach.

DATEV magazin: Herr Bartkowski, was genau ist eine umgekehrte Betriebsaufspaltung?

Andreas Bartkowski: Von einer umgekehrten Betriebsaufspaltung spricht man, wenn eine Kapitalgesellschaft – meist eine GmbH – eine wesentliche Betriebsgrundlage, etwa eine Immobilie, oder einen gesamten Betrieb einer Einzelunternehmung oder Personengesellschaft überlässt, mit der zugleich eine personelle Verflechtung besteht. Das heißt: Dieselbe Person oder Personengruppe beherrscht beide Unternehmen maßgeblich. Typischerweise hält sie die Mehrheit der Stimmrechte sowohl am Besitzunternehmen als auch am Betriebsunternehmen. Treffen sachliche und personelle Verflechtung zusammen, nimmt die Rechtsprechung eine Betriebsaufspaltung an.



Andreas Bartkowski ist Steuerberater und Gründungspartner der Kanzlei Schnitzler & Partner in Mönchengladbach.



Vernetzen Sie sich mit Andreas Bartkowski auf LinkedIn:



Worin besteht der Unterschied zur klassischen Betriebsaufspaltung?

Bei der klassischen Konstellation überlässt eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ihre Immobilie oder Unternehmung einer GmbH, die sie mehrheitlich besitzt und die das operative Geschäft betreibt. Bei der umgekehrten Variante sind die Rollen vertauscht: Die GmbH ist das Besitzunternehmen, während das operative Geschäft in einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft geführt wird. Steuerlich führt diese Umkehrung zu anderen Konsequenzen, insbesondere bei der Gewerbesteuer.

Was ist die rechtliche Grundlage dieses Konstrukts?

Die Betriebsaufspaltung ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt, sie wurde durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelt. Grundlage ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 39 Abgabenordnung. Entscheidend ist der einheitliche geschäftliche Betätigungswille: Wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen beherrscht und eine wesentliche Betriebsgrundlage oder eine Betriebs-gesamtheit überlassen wird, betrachtet die Rechtsprechung Besitz- und Betriebsunternehmen als wirtschaftliche Einheit. Die Verpachtung wird dann nicht isoliert gesehen, sondern im Zusammenhang mit der gesamten unternehmerischen Tätigkeit.



Welche steuerlichen Folgen hat die umgekehrte Aufspaltung für die Besitz-GmbH?

Brisant ist die gewerbsteuerliche Behandlung: Eine reine Immobilien-GmbH könnte grundsätzlich von der sogenannten erweiterten Gewerbesteuerkürzung profitieren. Diese führt faktisch zu einer weitgehenden Befreiung von der Gewerbesteuer. Bei der umgekehrten Betriebsaufspaltung ist diese Kürzung jedoch ausgeschlossen, weil der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. Damit unterliegen die Mieterträge voll der Gewerbesteuer, denn die Besitz-GmbH erzielt gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform. Sämtliche Einnahmen unterliegen also der Körperschaftsteuer von 15 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie der Gewerbesteuer, die – abhängig vom Hebesatz der Gemeinde – im Schnitt bei etwa 14 Prozent liegt. Somit beträgt die Gesamtsteuer-



Gestalter: Die Schwerpunkte von Andreas Bartkowski liegen unter anderem in der Beratung von Unternehmen bei Umstrukturierungen und Betriebsaufspaltungen.



Steuerlich führt die Umkehrung zu anderen Konsequenzen, insbesondere bei der Gewerbesteuer.



ANDREAS BARTKOWSKI

Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)

belastung nur rund 30 Prozent gegenüber bis zu 45 Prozent bei natürlichen Personen.

Welche Auswirkungen ergeben sich für das Betriebsunternehmen?

Die sind gering, da es als produktives Unternehmen ohnehin gewerbliche Einkünfte erzielt.

Welche Rolle spielen die GmbH-Anteile?

Die Anteile an der Besitz-GmbH gelten als notwendiges Betriebsvermögen der operativ tätigen Gesellschaft. Sie dienen funktional dem Betrieb, weil sie die Nutzung der wesentlichen Betriebsgrundlage sichern. Das bedeutet: Sie müssen bilanziell aktiviert werden. Gewinnausschüttungen der GmbH unterliegen beim Betriebsunternehmen dem Teileinkünfteverfahren: 60 Prozent sind einkommensteuerpflichtig, 40 Prozent steuerfrei.

Was passiert, wenn die Verflechtung endet?

Die Beendigung, etwa durch den Verkauf der Immobilie, die Veräußerung der GmbH-Anteile oder den Wegfall der personellen Verflechtung, führt anders als bei der klassischen Betriebsaufspaltung in der Regel nicht automatisch zu einer erzwungenen Betriebsaufgabe des operativen Unternehmens. Das ist ein entscheidender Unterschied. Allerdings sind die GmbH-Anteile dann häufig aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen. Dabei sind stille Reserven aufzudecken, was zu einer entsprechenden Steuerbelastung führen kann.

Warum gilt die umgekehrte Betriebsaufspaltung als weniger riskant?

Die gravierendste Folge, wenn eine klassische Betriebsaufspaltung beendet wird, ist die »

Zwangsbetriebsaufgabe mit Aufdeckung der stillen Reserven. Diese bleibt bei der umgekehrten Variante regelmäßig aus, das operative Unternehmen kann fortgeführt werden. Das reduziert das steuerliche Risiko erheblich. Dennoch darf man die Struktur nicht unterschätzen, insbesondere mit Blick auf die Gewerbesteuer und mögliche spätere Umstrukturierungen.

Für wen ist dieses Modell interessant?

Die umgekehrte Betriebsaufspaltung kann sinnvoll sein, wenn Immobilien haftungsrechtlich von der operativen Tätigkeit getrennt werden sollen. Die GmbH fungiert dann als Vermögensschutzvehikel. Auch bei der Vorbereitung von Nachfolgeregelungen oder Beteiligungsmodellen kann diese Struktur Vorteile bieten. So kann das operative Geschäft schrittweise übertragen werden, während die Immobilie in der GmbH verbleibt.

Welche typischen Fehler gibt es in der Praxis?

Oft wird die personelle Verflechtung unbeabsichtigt beendet, etwa durch die Aufnahme eines neuen Gesellschafters oder einer Anteilsübertra-

”

Die umgekehrte Betriebsaufspaltung kann ein sinnvolles Instrument moderner Unternehmensorganisation sein.

“

ANDREAS BARTKOWSKI

Steuerberater und Experte für die Gestaltung von Betriebsaufspaltungen

gung bei der Nachfolge. Der häufigste Fall ist aber die Erbfolge beim Todesfall eines Gesellschafters ohne adäquate testamentarische Regelung. Wird die Betriebsaufspaltung dadurch beendet, löst dies unerwartete steuerliche Konsequenzen aus.

Wie ist die umgekehrte Betriebsaufspaltung rechtspolitisch zu bewerten?

Sie ist eine konsequente Anwendung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze. Das Ziel ist, eine einheitliche steuerliche Behandlung wirtschaftlich zusammenhängender Tätigkeiten sicherzustellen und missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Gleichzeitig ist die Rechtsprechung bemüht, unverhältnismäßige Härten wie die automatische Zwangsbetriebsaufgabe zu vermeiden. Insofern ist die umgekehrte Betriebsaufspaltung systematisch folgerichtig und im Vergleich zur klassischen Variante weniger konfliktträchtig.

Sie ist also kein exotisches Randphänomen?

Nein, sie ist eine praxisrelevante Gestaltungsform mit klaren steuerlichen Konsequenzen. Sie bietet Chancen, etwa beim Vermögensschutz oder der Nachfolgeplanung, verlangt aber ein präzises Verständnis der Voraussetzungen und Folgen. Wer diese Struktur wählt, sollte die Gewerbesteuer, die Behandlung der GmbH-Anteile und mögliche Exitszenarien stets mitbedenken. Dann kann sie ein sinnvolles Instrument moderner Unternehmensorganisation sein. Durch die Beteiligung der Besitz-GmbH am Betriebsunternehmen kann die Belastung mit Gewerbesteuer optimiert werden, hierzu ist allerdings unbedingt eine steuerliche Gestaltungsberatung zu empfehlen. ○



Einen Fachbeitrag von Andreas Bartkowski
lesen Sie hier:
→ go.datev.de/betriebsaufspaltung