

- die Aufteilung eines Mitunternehmeranteils und deren unentgeltliche Übertragung auf mehrere Kinder, wenn diese aufgrund von besonderen Regelungen bei der Mitunternehmerschaft nicht Mitunternehmer geworden sind (BFH vom 15.07.1986, VIII R 154/85, BStBl II 1986, 896).

Die Aufgabe eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist ab 2002 mit der Folge der **Begünstigung des Aufgabegewinns nicht mehr möglich**, da nur noch die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils begünstigt ist.

4.4 Aufgabe einer Beteiligung, die das gesamte Nennkapital an einer Kapitalgesellschaft umfasst

In analoger Anwendung von § 16 Abs. 3 EStG gilt die **Aufgabe einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**, wenn sie deren gesamtes Nennkapital umfasst, als Aufgabe eines Teilbetriebs. Eine **Aufgabe dieser Beteiligung** liegt dann vor, wenn sämtliche Anteile aus dem Betriebsvermögen eines Betriebs oder einer **Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen** überführt werden. Auch die **unentgeltliche Übertragung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** aus einem Betriebsvermögen ist eine Teilbetriebsaufgabe.

Im Gegensatz zur Betriebs- oder Teilbetriebsaufgabe kommt für diesen Aufgabegewinn nur die Vergünstigung gem. § 16 Abs. 4 EStG in Betracht, der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG kann nicht beansprucht werden, weil auf den Aufgabegewinn das Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist.

4.5 Realteilung einer Mitunternehmerschaft

4.5.1 Begriff der Realteilung von Mitunternehmerschaften

Bei der **Realteilung** handelt es sich nach dem HGB um eine spezielle Form der Auseinandersetzung bei einer beschlossenen Auflösung der Gesellschaft. Das Steuerrecht regelt die Realteilung ab dem 01.01.1999 in den § 16 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 3 EStG als steuerneutrale Aufteilung bei der Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Ab dem 01.01.2001 gilt die Neufassung nach dem UntStFG für § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Die Grundsätze der Realteilung gelten aber auch beim **Ausscheiden eines Mitunternehmers**, wenn die Mitunternehmerschaft fortbesteht und er als **Sachwertabfindung einen Teilbetrieb erhält**. Die Anwendung der Grundsätze der Realteilung hat zur Folge, dass die bei der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder bei der Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft ansonsten eintretenden Rechtsfolgen nicht zur Anwendung kommen:

Das Institut der Realteilung ist daher in folgenden Fällen bei einer Mitunternehmerschaft von Bedeutung:

1. Eine zwei- oder mehrgliedrige Mitunternehmerschaft wird aufgelöst und jeder Mitunternehmer erhält einen Teilbetrieb.
2. Aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft scheidet einzelne Mitunternehmer aus und erhalten als Sachwertabfindung Teilbetriebe.
3. Eine zwei- oder mehrgliedrige Mitunternehmerschaft mit nur einem Betrieb, der nicht in Teilbetriebe aufgeteilt werden kann, wird aufgelöst. Im Rahmen der Auflösung erhält ein Gesellschafter den Betrieb und die anderen Gesellschafter bekommen einzelne Wirtschaftsgüter, die nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind.
4. Eine zwei- oder mehrgliedrige Mitunternehmerschaft wird in der Weise aufgelöst, dass alle Gesellschafter einzelne Wirtschaftsgüter erhalten, die jeweils keinen Betrieb oder Teilbetrieb bilden.

In allen diesen Fällen kommt § 16 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG zur Anwendung. Die Begünstigung der **Realteilung** besteht darin, dass eine Fortführung der Buchwerte für die an die Gesellschafter verteilten Wirtschaftsgüter erfolgt, soweit diese Wirtschaftsgüter weiterhin in einem Betriebsvermögen verbleiben. Dies setzt allerdings voraus, dass mindestens ein Gesellschafter eine wesentliche Betriebsgrundlage erhält (BdF vom 28.02.2006, IV B 2 – S 2242-6/06, BStBl I 2006, 228).

Die **wesentliche Betriebsgrundlage** wird in dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 einmal nach der quantitativen Betrachtungsweise (erhebliche stille Reserven im Wirtschaftsgut) und auch nach der **funktionalen Betrachtungsweise** (Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind) definiert.

Die **Buchwertfortführung** ist nur möglich, wenn die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben. Werden die Wirtschaftsgüter also in eine ausländische Betriebsstätte überführt, bei der aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, dann ist eine Buchwertfortführung nicht möglich. Dies ergibt sich aus § 16 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG. Der EuGH hat in seiner Entscheidung vom 23.01.2014, C – 164/12, diese Rechtslage auch für die Verlagerung in eine Betriebsstätte in einen EU-/EWR-Staat bestätigt.

Zum übertragenen Teilbetrieb muss auch das diesem Teilbetrieb dienende Sonderbetriebsvermögen mit übertragen werden, wenn es dem übernehmenden Mitunternehmer nicht ohnehin schon vorher gehört.

Die jeweils übernommenen Teilbetriebe des Mitunternehmers müssen entweder in ein anderes Betriebsvermögen des Übernehmers überführt werden oder nach der Realteilung einen neuen Betrieb bilden, evtl. mit weiteren einzelnen Wirtschaftsgütern. Einzelne Wirtschaftsgüter können von dem Übernehmer aber nicht zum Buchwert in ein Gesamthandsvermögen übertragen werden, an dem der Übernehmer ebenfalls beteiligt ist. Eine Überführung in sein Sonderbetriebsvermögen ist aber möglich.

4.5.2 Durchführung einer Realteilung

4.5.2.1 Realteilung ohne Spitzenausgleich

Wenn der Buchwert des auf einen Gesellschafter verteilten Vermögens genau seinem Kapitalkontenanteil vor der Verteilung entspricht und auf ihn stille Reserven in dem Anteil übergehen, der seinem bisherigen **Anteil an der Mitunternehmerschaft** betragsmäßig entspricht, dann sind keine weiteren Kapitalanpassungen erforderlich.

Die **Anpassung der Buchwerte** kann dabei durch Zuteilung von liquiden Mitteln oder von Verbindlichkeiten ohne weitere Veränderung der Anteile an den stillen Reserven vorgenommen werden. Soweit dies aber nicht möglich ist, sind bilanzielle Anpassungen der Kapitalkonten erforderlich, damit in der Eröffnungsbilanz des Realteilers die Summe der Aktiva und Passiva ausgeglichen ist. Dazu wird in Übereinstimmung mit dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 die Kapitalkontenanpassungsmethode verwandt. D.h., die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter werden fortgeführt und die Kapitalkonten der Übernehmer der Teilbetriebe werden an ihre Kapitalkonten in der Mitunternehmerschaft erfolgsneutral angepasst.

Hierzu wird im BdF-Schreiben vom 28.02.2006 folgendes Beispiel angeführt:

Beispiel 1: An einer OHG sind A zu 40 % und B zu 60 % beteiligt. Die Gesellschafter beschließen, die OHG aufzulösen. Im Zuge der Durchführung soll A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhalten.

Die Schlussbilanz der OHG sieht folgendermaßen aus:

Aktiva		Schlussbilanz		Passiva	
	€	€		€	€
Teilbetrieb I			Kapital A		
Buchwert	50.000		Buchwert	40.000	
Gemeiner Wert		80.000	Anteiliger gemeiner Wert		80.000
Teilbetrieb II			Kapital B		
Buchwert	50.000		Buchwert	60.000	
Gemeiner Wert		120.000	Anteiliger gemeiner Wert		120.000
	<u>100.000</u>	<u>200.000</u>		<u>100.000</u>	<u>200.000</u>

A würde also mit dem Teilbetrieb I ein um 10.000 € zu hohes Kapital erhalten, während B 10.000 € zu wenig Kapital erhielte. Dies muss wie folgt angepasst werden:

Aktiva		Eröffnungsbilanz A		Passiva	
	€	€		€	€
Teilbetrieb I		50.000	Kapital A		40.000
			Kapitalanpassung		+ 10.000
		<u>50.000</u>			<u>50.000</u>
Aktiva		Eröffnungsbilanz B		Passiva	
	€	€		€	€
Teilbetrieb II		50.000	Kapital B		60.000
			Kapitalanpassung		./ 10.000
		<u>50.000</u>			<u>50.000</u>

4.5.2.2 Realteilung mit Spitzenausgleich

Entspricht der gemeine Wert des übernommenen Teilbetriebs nicht dem **quotalen Anteil** des Gesellschafters am Wert der Mitunternehmerschaft, dann wird von den Gesellschaftern diese Differenz durch einen **Spitzen- oder Wertausgleich** ausgeglichen. Der Empfänger des Spitzenausgleichs erzielt einen Gewinn in Höhe des Ausgleichsbetrages abzüglich des anteilig darauf entfallenden Buchwerts des Betriebsvermögens. Dieser Gewinn ist als **laufender Gewinn** zu versteuern, er unterliegt gem. § 7 S. 2 GewStG auch der Gewerbesteuer.

Beispiel 2: Die OHG C hat 2 Gesellschafter A und B mit je 50 % Anteil sowie zwei Teilbetriebe I und II. Die Gesellschaft soll aufgelöst und den Gesellschaftern die Teilbetriebe übertragen werden.

Teilbetrieb I mit einem Wert von 2 Mio. € hat einen Buchwert von 200.000 €.

Teilbetrieb II hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €.

Im Rahmen der Realteilung erhält A den Teilbetrieb II im Wert von	2.000.000 €
Er zahlt an B einen Spitzenausgleich von	././ 200.000 €
damit verbleiben ihm	1.800.000 €
B erhält den Teilbetrieb II im Wert von	1.600.000 €
Er erhält dazu den Spitzenausgleich von	200.000 €
damit erhält er insgesamt	1.800.000 €

Beide Gesellschafter erhalten den ihnen jeweils zustehenden Anteil von 50 % am Gesamtwert von 3,6 Mio. €. B verkauft dabei 10 % seines Anteils am Teilbetrieb I im Buchwert von 20.000 € für 200.000 € und erzielt damit einen Gewinn von 180.000 €. Dieser Gewinn ist als laufender Gewinn zu versteuern, da kein vollständiger Mitunternehmeranteil veräußert wurde. A hat seinen Teilbetrieb mit $\frac{9}{10}$ von 200.000 € zum Buchwert erhalten und für $\frac{1}{10}$ Anschaffungskosten von 200.000 €. Diese Kosten sind auf alle Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven anteilig zu verteilen.

4.5.2.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Körperschaften

Eine **Buchwertübertragung** ist in den Fällen nicht möglich, in denen Körperschaften Empfänger von Wirtschaftsgütern werden.

Wenn im Zuge der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter entweder mittelbar oder unmittelbar in das Betriebsvermögen von Körperschaften gelangen, dann ist dies gem. § 16 Abs. 3 S. 4 EStG nur zum gemeinen Wert möglich. Falls aber die Körperschaft bereits vorher an der Mitunternehmerschaft und damit auch am übertragenen Wirtschaftsgut beteiligt war, dann bleibt es bei der begünstigten Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG.

4.5.2.4 Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist

In § 16 Abs. 3 S. 3 EStG ist eine **Sperrfrist** enthalten für eine schädliche Entnahme oder Veräußerung **nach Durchführung einer Realteilung**. Die zeitliche Veräußerungssperre betrifft im Rahmen der Realteilung einzeln übertragene Wirtschaftsgüter wie Grund und Boden, Gebäude und andere wesentliche Betriebsgrundlagen. Nach dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 betrifft dies nur Anlagevermögen, aus dem Gesetzestext geht diese Einschränkung nicht hervor. Wenn diese Wirtschaftsgüter in einem Teilbetrieb oder Betrieb übertragen werden, trifft die Sperrfrist auf sie nicht zu. Deswegen wird Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmeranteils nicht von § 16 Abs. 3 S. 3 EStG erfasst, weil es Teil des Mitunternehmeranteils ist. Die Sperrfrist läuft 3 Jahre ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Realteilung. Die Steuererklärung ist die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft, die geteilt wurde.

Die **Sanktion** wird wirksam, wenn die angeführten Wirtschaftsgüter innerhalb des o.a. Zeitraumes veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden. Der maßgebliche Zeitpunkt hierfür ist in beiden Fällen die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.

Im Falle der **Veräußerung oder Privatentnahme** ist das jeweilige Wirtschaftsgut nachträglich im Zeitpunkt der Realteilung mit dem gemeinen Wert an diesem Zeitpunkt anzusetzen.

Der dabei entstehende Gewinn ist als laufender Gewinn zu behandeln und allen seinerzeitigen Gesellschaftern nach dem im Zeitpunkt der Realteilung geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Nach dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 kann aber auch mit dem Vertrag über die Realteilung vereinbart werden, dass der ggf. anfallende Gewinn nur dem übernehmenden Realteiler zugerechnet wird. Soweit das entnommene oder veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Realteilung **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters war, ist der Gewinn diesem Gesellschafter zuzurechnen.

Die Änderung des Steuerbescheids für die Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung erfolgt nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, da die Veräußerung/Entnahme ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung ist.

4.6 Übersteigende Verbindlichkeiten bei der Betriebsaufgabe

In vielen Fällen der Aufgabe eines Betriebs können mit den für die aufgegebenen Wirtschaftsgüter erhaltenen Entgelte nicht alle betrieblichen Verbindlichkeiten abgedeckt werden. Es ist auch möglich, dass **Verbindlichkeiten mit veräußerten Wirtschaftsgütern zusammenhängen** (z.B. mit veräußerten Grundstücken), der Erwerber aber die Verbindlichkeit nicht übernehmen will und der Kreditgeber einer Ablösung nicht oder nur gegen Zahlung einer Vorfälligkeitsentschädigung zustimmt.

Es fallen dann noch nachträglich Kosten an (i.d.R. Zinsen), deren steuerliche Behandlung zu klären ist. Die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten bleiben solange Betriebsvermögen, wie ihre Tilgung aus betrieblichem Restvermögen oder aus Privatvermögen nicht erfolgt.

Die betriebliche Veranlassung einer Schuld endet, wenn sie bei Beendigung der gewerblichen Tätigkeit nicht aus dem erhaltenen Entgelt abgedeckt wird, obwohl dies möglich wäre.

Dann sind auch die Zinszahlungen nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig (BFH vom 22.01.2003, X R 60/69, BFH/NV 2003, 900 m.w.N.). Die betriebliche Veranlassung besteht hinsichtlich der Verbindlichkeiten aber fort, wenn sie aus der Verwertung des Aktivvermögens nicht abgedeckt werden konnten. Darüber hinaus bleiben Verbindlichkeiten auch dann Betriebsvermögen, wenn der Zahlung Rückzahlungshindernisse im Wege stehen (BFH vom 22.09.1999, XI R 46/98, BStBl II 2000, 120). Die anfallenden Zinsen sind dann gem. § 24 Ziff. 2 EStG als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Fallen im Zusammenhang mit der **Rückzahlung der Verbindlichkeiten** weitere Aufwendungen an (z.B. Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen, Kosten eines Rechtsstreits über die Höhe der Verbindlichkeiten), dann sind sie ebenfalls gem. § 24 Ziff. 2 EStG als Betriebsausgaben zu behandeln. Dagegen kann eine **Vorfälligkeitsentschädigung**, die nach der **Betriebsaufgabe** für die vorzeitige Ablösung einer Darlehensschuld anfällt, nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden (Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 16.03.2010, 12 – K-10235/07).

Sollten sich die verbliebenen Verbindlichkeiten verringern, z.B. durch einen Erlass des Gläubigers, dann ändert sich rückwirkend der Aufgabegewinn (Entscheidung GrS 1/92 vom 19.07.1993, BStBl II 1993, 894 und BFH vom 06.03.1997, IV R 4/95, BStBl II 1997, 509).

5. Betriebsverpachtung

5.1 Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen

Die **betriebliche aktive Tätigkeit** mit einem land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb kann für den jeweiligen Unternehmer nicht nur durch Veräußerung oder Betriebsaufgabe, sondern auch durch eine Verpachtung des Betriebs beendet werden. In diesen Fällen hat zunächst der Pächter Einkünfte aus dem jeweiligen Betrieb in der entsprechenden

Einkunftsart, aber auch der Verpächter kann eine Versteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Verpachtung zunächst vermeiden.

Bei einem **Gewerbebetrieb ist die Betriebsverpachtung im Ganzen** in § 22 Abs. 2 HGB angeführt. Im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft sind Pachtverträge über einzelne Flächen oder den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gem. §§ 585 ff. BGB ein verbreitetes Mittel zur Vorbereitung einer Betriebsübertragung auf einen Nachfolger.

Die **Verpachtung eines freiberuflichen Betriebs** ist wegen der gesetzlichen Regelung der Berufsausübung nur in seltenen Ausnahmefällen möglich. Denkbar und durchführbar ist die Verpachtung aber zwischen Berufskollegen als Vorbereitung einer endgültigen Übergabe.

Die steuerliche Beurteilung als Betriebsverpachtung im Ganzen ist nur möglich, wenn sämtliche Betriebsgrundlagen verpachtet werden, es reicht nicht eine Betriebsgrundlage oder mehrere unter Zurückhaltung einer wesentlichen Grundlage.

In der Einordnung der Einkunftsarten fällt die Betriebsverpachtung als **Verpachtung eines Sachbegriffs ohne ein Sonderrecht** unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Seit der Entscheidung des GrS vom 13.11.1963, GrS 1/63 S, BStBl III 1964, 124 für Gewerbebetriebe und des BFH vom 18.03.1964, IV 114/61-S, BStBl III 1964, 303 für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gilt aber für die **Betriebsverpachtung im Ganzen** eine besondere Regelung mit einem Wahlrecht zur Beibehaltung der bisherigen Einkunftsart oder der Aufgabe des Betriebs. Die Finanzverwaltung hat dieses Wahlrecht und deren Voraussetzungen im Erlass des FinMin Nordrhein-Westfalen (Gemeinsamer Ländererlass vom 28.12.1964, S 2151-10 VB1, BStBl II 1965, 5) bestätigt und wendet diese Rechtsprechung seither an.

Die **Betriebsverpachtung im Ganzen** in der bisherigen Einkunftsart ist solange möglich, wie der Betrieb im Grundsatz mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen erhalten bleibt. Eine feste zeitliche Grenze, bis zu der eine Wiederaufnahme der Tätigkeit des Verpächters als eigener Gewerbebetrieb nach dem Ende der Pachtzeit noch möglich ist, wird von der Rechtsprechung abgelehnt. Solange eine Fortsetzung des Betriebs durch den Verpächter oder seinen Gesamtrechtsnachfolger objektiv noch möglich ist, kann es bei der Betriebsverpachtung im Ganzen bleiben (BFH vom 24.03.2006, VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287). Bei der Betriebsverpachtung im Ganzen eines Gewerbebetriebs werden zwar weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, es fällt aber **keine Gewerbesteuer** auf die Verpachtungseinkünfte an. Es liegt kein „werbender Betrieb“ mehr vor, sodass der Begriff des stehenden Gewerbebetriebs gem. § 2 Abs. 1 GewStG nicht erfüllt ist (R 2.2 GewStR).

5.2 Wahlrecht zur Betriebsaufgabe

Solange der Verpächter keine weiteren Maßnahmen trifft, die der Wiederaufnahme des Betriebs im Wege stehen, z.B. die Veräußerung einer wesentlichen Grundlage des Betriebs oder die Einstellung des Betriebes durch den Pächter und die Übertragung von wesentlichen Grundlagen in ein anderes Betriebsvermögen des Verpächters, kann er den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe selbst bestimmen. Er hat das Wahlrecht, die Aufgabe des Betriebes mit der Verpachtung oder zu jedem späteren Zeitpunkt zu erklären. Die Aufgabenerklärung ist an keine Form gebunden, sie muss gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Die Erklärung der **Verpachtungseinkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** in der Steuererklärung ist aber keine Aufgabenerklärung, sie soll das Finanzamt nur veranlassen, beim Verpächter wegen einer eindeutigen Erklärung nachzufragen. Die Aufgabe kann noch rückwirkend für einen Zeitraum von bis zu 3 Monaten vor dem Eingang der Erklärung beim Finanzamt erklärt werden. Geht die Erklärung später als 3 Monate nach dem gewählten Aufgabezeitpunkt ein, wirkt sie erst auf den Zeitpunkt des Eingangs.

Wird die Erklärung mit einem in der Zukunft liegenden Datum abgegeben, dann wirkt sie erst zu diesem Tag. Bis dahin kann die Erklärung widerrufen werden. Ein Widerruf ist ansonsten nicht möglich. Das durch die Aufgabeerklärung zum Privatvermögen gewordene bisherige Betriebsvermögen kann ohne Änderung der Verhältnisse – z.B. durch Beendigung des Pachtverhältnisses und Wiedereröffnung eines eigenen Betriebs – nicht wieder zum Betriebsvermögen umfunktioniert werden.

Das Wahlrecht steht nur natürlichen Personen oder Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschaftern zu. Kapitalgesellschaften und gewerblich geprägte Personengesellschaften können nur gewerbliche Einkünfte haben (§ 8 Abs. 2 KStG und § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Eine **Personengesellschaft**, die ihren gesamten Betrieb verpachtet, kann das Wahlrecht zur Betriebsaufgabe nur einheitlich ausüben, das Recht steht den Gesellschaftern für ihren Mitunternehmeranteil nicht einzeln zu.

5.3 Verpachtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung

5.3.1 Grundzüge der Betriebsaufspaltung

Eine besondere Form der Verpachtung besteht in der Verpachtung eines Betriebs an eine sachlich und personell eng verbundene Gesellschaft. Diese Form der Verpachtung wird als Betriebsaufspaltung bezeichnet. Die Betriebsaufspaltung besteht i.d.R. darin, dass ein **Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft den bisher einheitlichen Betrieb in zwei rechtlich selbständige Einheiten aufteilt**. Das bisher bestehende Unternehmen verpachtet seinen Betrieb an eine GmbH und veräußert in diesem Zusammenhang sein Umlaufvermögen an die GmbH als Pächterin. Das Anlagevermögen – bzw. mindestens eine wesentliche Grundlage – wird durch die Besitzgesellschaft/das Besitz-Einzelunternehmen an die Betriebs-GmbH verpachtet. Es sind aber auch Gestaltungen anzutreffen, bei denen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben werden, in diesem Fall liegt eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor.

In allen diesen Fällen liegt aber nur dann eine Betriebsaufspaltung vor, wenn der Besitz-Unternehmer/die Besitzpersonengesellschaft das Betriebsunternehmen aufgrund einer personellen Verflechtung beherrscht. **Dies kann in ganz verschiedenen Fällen sichergestellt werden. Einige Beispiele sollen dies verdeutlichen:**

- Der Besitz-Einzelunternehmer ist gleichzeitig auch alleiniger Gesellschafter der Betriebs-Kapitalgesellschaft,
- an der Besitz-Personengesellschaft sind die gleichen Personen im gleichen Verhältnis wie an der Betriebs-Kapitalgesellschaft beteiligt (gemessen an den Stimmrechten),
- an der Besitz-Personengesellschaft sind Personen beteiligt, die auch an der Betriebs-Kapitalgesellschaft beteiligt sind und dort die Mehrheit der Stimmrechte haben,
- die Besitz-Personengesellschaft hat Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte an dieser Gesellschaft verschaffen.

Neben der gesellschaftsrechtlichen Beherrschung der Betriebsgesellschaft muss eine **wesentliche Betriebsgrundlage** von der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft **überlassen werden** (sachliche Verflechtung).

Die **Betriebsaufspaltung ist gesetzlich nicht geregelt**, sie beruht allein auf der Rechtsprechung der Finanzgerichte. Sie hat aber ihren festen Bestand im Steuerrecht der Betriebsverpachtung. Die steuerlichen Folgen der Betriebsaufspaltung sind vorrangig vor der Zuordnung von Wirtschaftsgütern als Sonderbetriebsvermögen zu einer Mitunternehmerschaft maßgeblich. Die

Betriebsaufspaltung ersetzt die nicht mögliche Sonderbetriebsvermögenseigenschaft im Verhältnis zu Kapitalgesellschaften.

Dieses Institut hat sich gegen vielfältige Kritik in der Literatur mit der unveränderten Rechtsprechung durchgesetzt. Auch das BVerfG hat in einer Entscheidung vom 25.03.2004, 2 BvR 944/00 (HFR 2004, 691) die die Betriebsaufspaltung stützende „Personengruppen-Theorie“ gebilligt und damit indirekt dieses **Rechtsinstitut** bestätigt.

5.3.2 Folgen der Betriebsaufspaltung

Liegen die **Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor**, dann ist der Verpachtungsbetrieb immer ein aktiver selbständiger Gewerbebetrieb. Auch wenn die Besitzgesellschaft für sich gesehen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat oder deren Gesellschafter freiberuflich tätig waren, dann haben sie mit der Verpachtung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine Betriebs-Kapitalgesellschaft ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH vom 13.11.1997, IV R 67/96, BStBl II 1998, 254). Die **Betriebsverpachtung im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** ändert die Einkunftsart der Betriebs-Personengesellschaft dagegen nicht (BFH vom 10.11.2005, IV R 29/04, BStBl II 2006, 173).

Bei einer **echten Betriebsaufspaltung** gehören die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschafter oder des Einzelunternehmers des Besitzunternehmens.

Im Gegensatz zur **normalen Betriebsverpachtung ohne Aufgabekerklärung** unterliegt das **Besitzunternehmen der Gewerbesteuer** (Beschluss des GrS des BFH vom 08.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 69). Sämtliche Gesellschafter der Besitzgesellschaft haben Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auch wenn sie an der Betriebs-Kapitalgesellschaft nicht beteiligt sind.

Eine **Beendigung des Gewerbebetriebs** durch eine Aufgabekerklärung ist **nicht möglich**.

Bei einer Betriebsaufspaltung gilt das verpachtete Vermögen nicht als **Verwaltungsvermögen** gem. § 13b Abs. 2 ErbStG, sondern als begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

5.3.3 Folgen der Beendigung der Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung kann sowohl durch **Beendigung der personellen als auch durch Wegfall der strukturellen Verflechtung** beendet werden.

Die **Beendigung der personellen Verflechtung** hat auf jeden Fall zur **Folge**, dass die Betriebs-Kapitalgesellschaft ihren Status als Betriebsvermögen verliert. Die Anteile müssen mit ihrem Teilwert oder gemeinen Wert im Rahmen einer Entnahme oder der gesamten Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG bewertet werden. Die Besitzgesellschaft verliert ebenfalls ihre Eigenschaft als Gewerbebetrieb mit der Folge der Betriebsaufgabe, ihre Wirtschaftsgüter sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 16 Abs. 3 S. 7 EStG).

Falls die **Voraussetzungen für die Betriebsverpachtung im Ganzen** im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung (noch) vorliegen, bleibt das Vermögen weiterhin Betriebsvermögen. Es gelten dann die Ausführungen zu Kap. 5.1 und 5.2 auch in diesen Fällen. Ob Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen bei dem Verpachtungsunternehmen sein können, hängt auch davon ab, ob diese Anteile dem Verpachtungsunternehmen dienen.

Die **personelle Verflechtung** kann auch dadurch aufgehoben werden, dass Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft an einen neuen Gesellschafter veräußert oder unentgeltlich übertragen werden, der nicht Gesellschafter der Besitzgesellschaft ist oder wird. Wenn dadurch die Beherrschung der Betriebs-Kapitalgesellschaft nicht mehr gegeben ist, bleiben die Anteile der übrigen Gesellschafter Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzgesellschaft, solange der Pachtvertrag bestehen bleibt.

6. Nachträgliche Veränderungen nach Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

6.1 Ausfall/Minderung der Kaufpreisforderung und Änderung sonstiger Faktoren bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Die Rechtsprechung des BFH, insbesondere nach der Entscheidung des GrS vom 19.07.1993 (GrS 2/92, BStBl II 1993, 397) hat bei nachträglichen Veränderungen des Kaufpreises die sich daraus ergebenden Änderungen in den Veranlagungszeitraum zurückverlegt, in dem der Veräußerungsgewinn angesetzt wurde. Unabhängig von dem Grund der Kaufpreisminderung wirkt sich eine solche Tatsache auf die **Ermittlung des ursprünglichen Veräußerungsgewinns** aus.

Die verfahrensrechtliche Grundlage einer solchen Änderung ergibt sich aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Es sind eine Reihe von Gründen denkbar, aus denen ein ursprünglicher Veräußerungsgewinn sich ändert. Nachfolgend werden einige **Beispiele** hierfür angeführt, **die auch der steuerrechtlichen Rechtsprechung entstammen**:

- Ganzer oder teilweiser Ausfall der Kaufpreisforderung (s. GrS vom 19.07.1993, a.a.O.),
- nachträglicher Erlass eines Teils der Kaufpreisforderung,
- Ausfall von Renten-/Ratenzahlungen bei der Wahl zur Sofortversteuerung und Kapitalisierung einer Leibrente oder langfristigen Ratenzahlungen,
- Inanspruchnahme des Veräußerers aus einer Betriebsschuld, die der Erwerber übernommen hatte,
- Inanspruchnahme des Veräußerers aus einer Bürgschaft/einem Garantieverprechen,
- zurückbehaltene ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen) werden zu einem höheren oder niedrigeren Wert getilgt, als sie bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns angesetzt wurden,
- Veränderungen des gemeinen Wertes von Forderungen oder Verbindlichkeiten, die der Veräußerer im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung in das Privatvermögen übernommen hat,
- nachträgliche Änderungen bei den Veräußerungskosten.

Auch bei dem Aufgabegewinn sind vergleichbare Wertveränderungen, die nachträglich eingetreten sind, zu korrigieren. Da die Betriebsaufgabe gegenüber der Betriebsveräußerung andere **Besteuerungsmerkmale** aufweist, sind aber einige Abweichungen zu beachten. Der **Aufgabegewinn ändert sich in folgenden Fällen**:

- bei nachträglichen Änderungen des Veräußerungspreises für einzelne Wirtschaftsgüter,
- bei Forderungsausfällen für verbleibendes Restbetriebsvermögen – wenn keine Überführung in das Privatvermögen möglich war – ist der Aufgabegewinn zu berichtigen,
- für Forderungen oder Schulden, die in das Privatvermögen überführt worden sind und deren gemeiner Wert sich gegenüber dem Stand am Aufgabestichtag ändert, wird vom BFH in den Entscheidungen vom 28.07.1994, IV R 53/91 BStBl II 1995, 112 und vom 14.12.1994, X R 128/98 BStBl II 1995, 465 die nachträgliche Änderung des Aufgabegewinns vertreten. Die Literatur folgt diesen Entscheidungen; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16, Rz. 125 und Bordewin, FR 1994, 555, Groh DB 1995, 2239 sowie Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, § 16 EStG, Rn. 109a halten eine Änderung des Aufgabegewinns in Übereinstimmung mit den BFH-Entscheidungen aus 1994 im Nachgang zur Entscheidung des GrS 1/92 und 2/92 (a.a.O.) für zutreffend.