

Betriebsprüfung: Gibt es eine zwangsweise Besteuerung des Firmenwertes bei der echten Betriebsaufspaltung

von WP/StB Dipl.-Kfm. Martin Henkel, Paderborn

Im Rahmen der Einrichtung einer „echten“ Betriebsaufspaltung gilt es, für die immateriellen sowie materiellen Vermögensgegenstände sowie die Schulden eine Zuordnungsentscheidung zu treffen. Die Rechtsprechung hat sich schon mehrfach mit der Zuordnung des Firmenwertes befasst. Trotzdem wird die Entscheidung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Zuordnung von der Betriebsprüfung oftmals aufgegriffen.

1 Vorgängen im Rahmen der echten Betriebsaufspaltung

Unter einer Betriebsaufspaltung versteht man die Verpachtung von wesentlichen Betriebsgrundlagen von einem sog. Besitzunternehmen an ein sog. Betriebsunternehmen. Während das Besitzunternehmen sich auf die Verpachtung regelmäßig beschränkt, tritt das Betriebsunternehmen nach außen in Erscheinung.

Die Betriebsaufspaltung kann in unterschiedlichen Rechtsformkombinationen ausgestaltet werden. Bei der sog. „echten“ Betriebsaufspaltung handelt es sich um eine tatsächliche Aufspaltung eines rechtlich wie wirtschaftlich einheitlichen Unternehmens auf zwei Rechtsträger. Obwohl es sich wirtschaftlich wegen der engen Verflechtung weiterhin um ein Unternehmen handelt, liegen rechtlich zwei unterschiedliche Unternehmen vor.

Wegen dieser rechtlichen Selbständigkeit gilt es, verschiedene Zuordnungs- und Bewertungsentscheidungen zu treffen, z.B.

- Soll das gesamte Anlagevermögen verpachtet werden, oder nur die Immobilien?
- Zu welchem Wert werden Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens auf das Betriebsunternehmen übertragen?
- Zu welchen Konditionen und auf welche Nutzungsdauer wird verpachtet?

Die hiermit im Zusammenhang stehenden Fragen werden üblicherweise in einem Betriebsüberlassungs-, Übertragungs- und Pachtvertrag geregelt; hierbei handelt es sich um einen Vertrag mit verschiedenen Regelungsinhalten, nämlich

- einen Betriebsüberlassungsvertrag, welcher die Berechtigung des Betriebsunternehmens regelt, das Unternehmen mit der vorhandenen Infrastruktur als eigenes Unternehmen fortzuführen
- einen Übertragungsvertrag, dessen Inhalt die Übertragung von Vermögensgegenständen i.d.R. unter Schuldübernahme darstellt
- einen Pachtvertrag, welcher dem Betriebsunternehmen die Nutzung der nicht übertragenen Vermögensgegenstände gestattet

Soweit Vermögensgegenstände übertragen werden, hat dies gem. § 6 Abs. 6 EStG zum gemeinen Wert – mithin unter Aufdeckung von stillen Reserven – zu erfolgen.

Unter diesen Gesichtspunkten ist auch für den Firmenwert die Entscheidung zu treffen, ob dieser

- auf das Betriebsunternehmen zum gemeinen Wert übertragen werden soll; in diesem Fall ist die Aufdeckung der stillen Reserven zwingend und im Regelfall nur dann empfehlenswert, wenn Verlustvorträge existieren, mit deren Hilfe die Besteuerung vermieden werden kann

oder

- beim Besitzunternehmen verbleiben und an das Betriebsunternehmen verpachtet werden soll.

2 Beispielssachverhalt

Ein Produktionsunternehmen (V-GmbH & Co. KG) soll aufgespalten werden; geplant ist, die Immobilien, das bewegliche Anlagevermögen, die immateriellen Vermögensgegenstände sowie „den Firmenwert“ pachtweise an eine neu gegründete B-GmbH zu überlassen. Die Anteile an der B-GmbH stehen der V-GmbH & Co. KG zu.

Der Betriebsüberlassungs-, Übertragungs- und Pachtvertrag sieht u.a. vor, dass

- die Pacht jährlich neu abhängig vom Wert des überlassenen Vermögens sowie des Werteverzehrs neu berechnet wird
- der Firmenwert pachtweise überlassen wird
- das Pachtverhältnis auf unbestimmte Zeit läuft, jedoch mit einer Frist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Jahres gekündigt werden kann.

Da die Beteiligten davon ausgegangen sind, dass sich der pachtweise überlassene Firmenwert im Laufe der Zeit beim Besitzunternehmen verflüchtigt, sich beim Betriebsunternehmen aber aufbaut, ist eine auf fünf Jahre zeitlich begrenzte Pacht für den Firmenwert vereinbart worden.

3 Auffassung der Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfer haben den Betriebsüberlassungs-, Übertragungs und Pachtvertrag dem Grunde nach genauso anerkannt haben wie auch die Pachtberechnungsmodalität sowie die Höhe der Pacht.

Sie bemängelten jedoch die Regelungen zum Firmenwert und führten aus, dass dieser nicht hätte verpachtet werden können, weil die sog. „geschäftswertbildenden Faktoren“ auf das Betriebsunternehmen übergegangen seien. Dementsprechend sei auch der Firmenwert, obwohl nicht ausdrücklich übertragen, konkludent auf das Betriebsunternehmen übergegangen, welches (der Höhe nach) zum gemeinen Wert zu erfolgen habe, mithin unter Aufdeckung von stillen Reserven.

4 Rechtsprechung des BFH

Der Bundesfinanzhof hat sich in zahlreichen Entscheidungen mit dem Schicksal des Firmenwertes auseinandergesetzt. Dabei wird stets zunächst die Ausgangsfrage beurteilt, ob der Firmenwert selbst, oder andere, ähnliche immaterielle Wirtschaftsgüter überlassen werden.

Ausgangspunkt der BFH-Rechtsprechung ist ein Urteil vom 27.03.2001, welches durch Urteil vom 02.09.2008 bestätigt und aktualisiert worden ist.

4.1 Überlassung eines Firmenwertes

Als Firmenwert bezeichnet man üblicherweise die Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit diese nicht auf einzelnen Wirtschaftsgütern oder der Person des Unternehmers beruhen, sondern auf dem Betrieb eines lebenden Unternehmens (z.B. BFH vom 26.11.2009 – III R 40/07). Der Firmenwert ist nicht selbständig verkehrsfähig, sondern ist unmittelbar mit dem Betrieb als solchem verbunden. Trotzdem geht er im Rahmen einer echten Betriebsaufspaltung nicht zwingend auf das Betriebsunternehmen über, sondern kann auch beim Besitzunternehmen verbleiben. Dies entscheidet sich anhand der Zuordnung der sog. geschäftswertbildenden Faktoren.

Hieraus folgt zunächst, dass beide Varianten denkbar sind: sowohl die Übertragung, als auch die Zurückbehaltung des Firmenwertes hält der BFH für möglich.

An eine Übertragung sowie an ein konkludenten Übergang des Firmenwertes im Wege der verdeckten Einlage knüpft der BFH drei Voraussetzungen (BFH vom 02.09.2008 – X R 32/05):

- Die Betriebsgesellschaft muss ihrer Organisation und Struktur nach am Wirtschaftsleben eigenständig teilnehmen können,
- die Betriebsgesellschaft muss auf vertraglicher Basis eine Nutzungsmöglichkeit der den Geschäftswert bildenden Faktoren haben und
- diese Nutzungsmöglichkeit muss auf Dauer angelegt sein und es darf auch kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Faktoren vorliegen

Liegen diese Voraussetzungen kumulativ vor, geht der Geschäftswert auch dann auf das Betriebsunternehmen über, wenn zwischen den Beteiligten eine andere Vorstellung besteht und andere vertragliche Regelungen getroffen worden sind.

Andererseits ist die kumulative Erfüllung sämtlicher Faktoren auch zwingende Voraussetzungen für den Übergang; liegt keine (gewollte) Übertragung des Firmenwertes vor, verbleibt dieser beim Besitzunternehmen und kann von dort aus pachtweise überlassen werden.

4.2 Überlassung von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern

Von der Überlassung des Geschäftswertes abzugrenzen ist die Überlassung von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern, z.B. dem Know-How oder dem Kundenstamm. Solche immateriellen Wirtschaftsgüter können einerseits selbständig an Dritte übertragen werden, mithin auch an eine Betriebsgesellschaft. Andererseits sind sie auch einer pachtweisen Überlassung zugänglich – dies hat der BFH mit Urteil vom 26.11.2009 für die echte Betriebsaufspaltung ausdrücklich bestätigt.

5 Konsequenzen

Im vorliegenden Fall könnte zwar die Auffassung vertreten werden, dass die geschäftswertbildenden Faktoren auf das Betriebsunternehmen übergegangen sind und es diese auf vertraglicher Basis nutzen kann.

Jedenfalls das dritte im BFH-Urteil vom 02.09.2008 genannte Tatbestandsmerkmal ist hier nicht erfüllt, denn

1. Es liegt keine Überlassung „auf Dauer“ vor. Die Kündigungsmöglichkeit zum Jahresende mit einer Frist von 12 Monaten stellt jedenfalls bei der Überlassung eines gesamten Betriebes keinen langen Zeitraum dar. Wegen der kurzfristigen Kündigungsmöglichkeit scheidet eine Überlassung auf Dauer aus.
2. Da es sich hier um eine Betriebsaufspaltung dergestalt handelt, dass einzige Gesellschafterin der Betriebsgesellschaft das Besitzunternehmen ist, kann die Betriebsgesellschaft auch eine vorzeitige Auflösung des Vertrages nicht verhindern, da die Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft an einen Gesellschafterbeschluss, mithin an die Weisung des Besitzunternehmens gebunden ist. Wenn aber (ausschließlich) das Besitzunternehmen nach freier Entscheidung über die Dauer des Überlassungsvertrages entscheiden kann, kann keine Überlassung „auf Dauer“ vorliegen.

Somit scheidet ein zwangsweiser, steuerwirksamer Übergang des Geschäftswertes in Form der verdeckten Einlage aus.

6 Gestaltungshinweise und Ausblick

Es ist deutlich geworden, dass den sog. „geschäftswertbildenden Faktoren“ eine große Bedeutung zukommt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass immaterielle Wirtschaftsgüter wie „Kundenstamm“ oder „Know-how“ einerseits isoliert überlassen werden, andererseits aber auch die geschäftswertbildenden Faktoren darstellen können. Insoweit gilt es, klare und eindeutige Vereinbarungen zu treffen.

Ist eine Überlassung angestrebt, scheint zur Zeit der rechtssicherste Weg zu sein, einzelne immaterielle Wirtschaftsgüter entsprechend dem BFH-Urteil vom 26.11.2009 zu überlassen. Soll dennoch der Firmenwert überlassen werden, sollte man diese Überlassung zeitlich begrenzen, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden. Darüber hinaus wäre dann darauf zu achten, dass es nicht zu einem konkludenten Übergang des Firmenwertes kommt, also die Voraussetzungen aus dem BFH-Urteil vom 02.09.2008 nicht vorliegen.

Liegen ausreichende Verlustvorträge beim Besitzunternehmen vor, könnte auch eine bewusste Übertragung dieser immateriellen Wirtschaftsgüter und/oder des Firmenwertes auf das Betriebsunternehmen in Frage kommen, da die Aufdeckung stiller Reserven dann keine steuerlichen Folgen hat. Hier ist jedoch bei der Bemessung der Vergütung für die Übertragung eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden. Dies kann beispielsweise dadurch geschehen, indem der Wert als Differenz aus dem Gesamtwert des Unternehmens und dem Substanzwert (zu Verkehrswerten) ermittelt wird. Hierzu bietet sich der Leitfaden der OFD Rheinland vom 15.11.2007 (S 2244 – 1008 – St 14) an.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass abhängig von Branche und Geschäftsmodell jeweils andere geschäftswertbildenden Faktoren zu berücksichtigen sein können; insbesondere bei freiberuflich tätigen Unternehmen liegt eine hohe Personenbezogenheit des Geschäftswertes vor.

Schließlich ist wegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 lit. d, e GewStG) ohnehin zu prüfen, ob die Betriebsaufspaltung (noch) die optimale Rechtsformkombination darstellt, obwohl bei der Beurteilung dessen nicht nur steuer-, sondern auch zivilrechtliche Überlegungen eine Rolle zu spielen haben.