



Steuerliche Betriebsaufspaltung lohnt sich

Alles rund um das Thema Steuern in der stationären Pflege lesen Sie in dieser fünfteiligen Serie. Im dritten Teil geht es um die Aufteilung einer stationären Einrichtung in eine Betriebs- und eine Besitzgesellschaft.

DAS PROBLEM

Betreiber von Pflegeheimen sind daran interessiert, ihre Haftung zu beschränken. Daher bietet es sich an, die Einrichtung in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) zu betreiben, denn eine GmbH haftet gegenüber ihren Gläubigern in der Regel nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Dabei stellt sich aus haftungsrechtlicher, steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht die Frage, ob es sinnvoll ist, die Immobilie der Pflegeeinrichtung im Betriebsvermögen der GmbH zu halten oder ob eine Trennung von operativen Geschäft und Betriebsimmobilie Vorteile bringt. Dabei kommt es allerdings auf die richtige Gestaltung an, denn andernfalls kann die Aufteilung steuerliche Risiken (insbesondere Grunderwerbsteuer) und betriebswirtschaftliche Nachteile (Höhe der Investitionskosten) in sich bergen.

Lösung: In einem Fallbeispiel soll ein bisher als Einzelunternehmen geführtes Pflegeheim in eine GmbH umgestaltet werden, um die Haftung zu beschränken. Der bisherige Inhaber wird alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Zudem soll die gemietete Immobilie, in der das Pflegeheim betrieben wird, gekauft werden.

Immobilie im Betriebsvermögen des Pflegeheimes

Bei vielen Pflegeeinrichtungen gehört das Grundstück, auf dem das Heim betrieben wird, zum Betriebsvermögen. Es bildet eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen, denn die Immobilie ist zur Erreichung des Betriebszwecks zwingend erforderlich. Angesichts der aktuellen Wertentwicklungen auf dem Immobilienmarkt schlummern in vielen Betriebsgrundstücken erhebliche stille Reserven. Das freut auch die Gläubiger, denn im Falle einer Krise des Heim-

betriebs gehört die Betriebsimmobilie mit zur Haftungsmasse. Sind dagegen operatives Geschäft und Immobilienbesitz voneinander getrennt, kann die Haftungsmasse deutlich gemindert werden. Dafür muss das operative Geschäft in einer haftungsbeschränkten Rechtsform betrieben werden – in der Regel als GmbH.

Steuerlich optimierte Gestaltung

Um operatives Geschäft und Grundstück zu trennen, wird eine sogenannte Betriebsaufspaltung begründet. Aus einem Unternehmen werden zwei: Eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft. Ein Steuerpflichtiger überlässt dabei eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine Kapitalgesellschaft (sogenannte sachliche Verflechtung). Zudem muss er an der Betriebskapitalgesellschaft mit mindestens 50 Prozent beteiligt sein und damit einen beherrschenden Einfluss auf das wirtschaftliche Geschehen in der Kapitalgesellschaft haben (soge-

DER RAT FÜR DIE PRAXIS

- o Durch den Betrieb des Pflegeheims in der Rechtsform einer GmbH kann die Haftung beschränkt werden.
- o Eine steuerliche Betriebsaufspaltung ist sinnvoll. Dabei wird das operative Geschäft (Betriebsgesellschaft) vom Grundstück (Besitzgesellschaft) getrennt.
- o Durch Zwischenschaltung einer UG & Co. KG als Besitzgesellschaft lässt sich ein nicht vorhersehbarer Wegfall der personellen oder sachlichen Verflechtung und die damit verbundene Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven vermeiden.
- o Die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft schlägt auch auf die Besitzgesellschaft durch (Merkmalsübertragung).
- o Eine Betriebsaufspaltung ist auch für die Finanzierung des Pflegeheimes vorteilhaft, denn Mietzahlungen der Betriebsgesellschaft an die Besitzgesellschaft gehören grundsätzlich zu den Investitionskosten.
- o Bei einem als GmbH betriebenen Pflegeheim kann ein zu deren Betriebsvermögen gehörendes Grundstück nicht ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf eine Besitzgesellschaft übertragen werden.

nannte personelle Verflechtung). Die wesentliche Betriebsgrundlage für das Alten- und Pflegeheim ist das Grundstück.

Lösung im Beispielfall: Es wird eine GmbH als Betriebsgesellschaft gegründet, in die der bisherige Heimbetrieb (Einzelunternehmen) im Wege der Gesamtrechnachfolge überführt wird. Dazu muss das Einzelunternehmen vorher zwingend beim Handelsregister als eingetragener Kaufmann (e. K.) eingetragen sein. Das ist ertragsteuerneutral möglich. Zudem wird eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, z. B. eine Unternehmergesellschaft (UG) & Co. KG, als Besitzgesellschaft gegründet. Der Betreiber des Pflegeheims wird Kommanditist der KG und die UG ist die Komplementärin. Die KG erwirbt das Grundstück und vermietet es an die Betriebsgesellschaft.

GmbH als Betriebsgesellschaft

Die neu gegründete GmbH übernimmt das operative Geschäft des Pflegeheims. Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Gewerbesteuer fällt nicht an, denn Heime sind von der Gewerbesteuerpflicht befreit, wenn sie mindestens

40 Prozent ihrer Leistungen an pflegebedürftige Personen im Sinne des § 61 SGB XII erbringen. Erst die Ausschüttungen der GmbH werden beim Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert, die der Abgeltungssteuer unterliegen. Als Geschäftsführer erzielt der bisherige Betreiber Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

UG & Co. KG als Besitzgesellschaft

Die UG & Co. KG als Besitzgesellschaft vermietet das Grundstück an die GmbH. Sie erzielt damit keine Vermietungseinkünfte sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gewerbesteuer fällt jedoch auch hier nicht an, denn die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebskapitalgesellschaft schlägt auf die Besitzgesellschaft durch (sogenannte Merkmalsübertragung).

Aufdeckung der stillen Reserven verschieben

Wird eine Betriebsaufspaltung wieder beendet, sind die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Das kann zu erheblichen steuerlichen Belastungen führen. Eine Betriebsaufspaltung wird beendet, wenn das Grundstück (Betriebsunternehmen) oder der Heimbetrieb

(Betriebsunternehmen) veräußert wird oder die personelle Verflechtung wegfällt. Auch hier ist eine UG & Co. KG als Besitzgesellschaft vorteilhaft, denn ein Gesellschafterwechsel in der KG, z. B. durch Erbfolge, führt nicht zwingend zur Beendigung der Betriebsaufspaltung. Die Immobilie bleibt Betriebsvermögen der UG & Co. KG und kann weiterhin vermietet werden. Anders, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen ist, denn dann führt das Ende der Betriebsaufspaltung zwingend zur Betriebsaufgabe. Das Grundstück wird ins Privatvermögen überführt und die stillen Reserven müssen sofort versteuert werden.

Hinweis: Eine Betriebsaufspaltung ist auch möglich, wenn zum Einzelunternehmen eines Alten- und Pflegeheimes bereits ein Betriebsgrundstück gehört. Diese Gestaltung muss jedoch sorgfältig geplant werden, um steuerliche Risiken zu vermeiden. Wird ein Heim mit Betriebsgrundstück dagegen bereits als GmbH geführt, ist eine Betriebsaufspaltung nicht sinnvoll, denn das Grundstück kann nicht ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf eine Besitzgesellschaft übertragen werden.

Betriebswirtschaftliche Vorteile der Betriebsaufspaltung nutzen

Die Trennung in Besitz- und Betriebsgesellschaft ist auch für die Finanzierung des Pflegeheimes vorteilhaft: Stichwort Investitionskosten. Wenn die Träger der Sozialhilfe für die Investkosten aufkommen müssen, muss der Heimbetreiber die Vergütungshöhe mit ihnen aushandeln. Und hier kommt die Betriebsaufspaltung ins Spiel, denn Investitionskosten, in deren Berechnung Mieten einbezogen wurden, werden meist akzeptiert.



Britta Hohaus, Rechtsanwältin und Steuerberaterin im ETL ADVISION-Verbund aus Hamm.