

Ralf Neumann, RD, OFD Rheinland

Dr. Heike Weber, RA/StB, Allen & Overy LLP

*„Best Practice“ zum umwandlungs-
steuerrechtlichen Teilbetrieb*

Überblick

	Spaltung, § 15 UmwStG	Einbringung, §§ 20, 21 UmwStG	Einbringung, § 24 UmwStG
Eigenschaft des zurückbehaltenen Vermögens	<input type="checkbox"/> Alle WG müssen zu einem Teilbetrieb gehören <input type="checkbox"/> 100%ige Beteiligung <input type="checkbox"/> MU-Anteil	<input type="checkbox"/> Nicht relevant	<input type="checkbox"/> Nicht relevant
Eigenschaft des übertragenen Vermögens	<input type="checkbox"/> Teilbetrieb, 100%ige Beteiligung, MU-Anteil	<input type="checkbox"/> § 20 = Betrieb, Teilbetrieb, MU-Anteil <input type="checkbox"/> § 21 = Beteiligung	<input type="checkbox"/> Teilbetrieb, 100%ige Beteiligung, MU-Anteil
Anforderungen an Teilbetrieb	<input type="checkbox"/> Alle zuordenbaren WG	<input type="checkbox"/> Alle zuordenbaren WG	<input type="checkbox"/> Alle zuordenbaren WG
Anforderungen an Betrieb	<input type="checkbox"/> Nicht relevant	<input type="checkbox"/> Alle funktional wesentl. Betriebsgrundlagen	<input type="checkbox"/> Alle funktional wesentl. Betriebsgrundlagen
Anforderungen an MU-Anteil	<input type="checkbox"/> Alle funktional wesentl. Betriebsgrundlagen (mit SBV)	<input type="checkbox"/> Alle funktional wesentl. Betriebsgrundlagen (mit SBV)	<input type="checkbox"/> Alle funktional wesentl. Betriebsgrundlagen (mit SBV)
Anforderungen an Beteiligung	<input type="checkbox"/> 100% Anteil an KapG <input type="checkbox"/> WG in unmittelbarem wirtschaftl. Zusammenhang (Rz. 15.11 UmwStE)	<input type="checkbox"/> § 21 = Übernehmerin muss nach Einbringung > 50% halten; keine Zuordnung anderer WG	<input type="checkbox"/> 100% Anteil an KapG im BV des Einbringenden

Bedeutung des Teilbetriebs

- Spaltung (§ 15 UmwStG): Doppeltes Teilbetriebserfordernis (Ausschließlichkeitsgebot)
 - Übertragung eines Teilbetriebs erforderlich (Rz. 15.01, 16.02)
 - Zurückbehaltung eines Teilbetriebs erforderlich (Rz. 15.01)
 - Alle Wirtschaftsgüter müssen einem der Teilbetriebe (oder fiktiven Teilbetriebe) zugeordnet werden können
- Einbringung (§§ 20, 24 UmwStG)
 - Übertragung eines Teilbetriebs erforderlich
 - Zurückbleibendes Vermögen muss kein Teilbetrieb sein
- Beachte: Teilbetrieb muss zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags vorliegen

Kennzeichen Teilbetrieb

Teilbetriebsbegriff bisherige Sichtweise	Teilbetriebsbegriff lt. UmwStE 2011 (Fusionsrichtlinie)
Ein mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i.S.d. EStG aufweist und für sich lebensfähig ist	Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen (Rz. 15.02)
Nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen übertragen werden	Wesentl. und unwesentliche Betriebsgrundlagen (so UmwStE 2011, Rz. 15.02 und 15.07; a.A. BFH v. 7.4.2010, I R 96/08)
Verbindlichkeiten sind grds. keine wesentlichen Betriebsgrundlagen und können zurückbehalten werden	Übertragung aller mit dem Geschäftsbereich zusammenhängenden Verbindlichkeiten erforderlich (vgl. <i>Herzig/ Dautzenberg/Heyeres</i> , DB Beilage 12/1991, 7; <i>Menner/Broer</i> , DB 2002, 815, 817)
Teilbetrieb im Aufbau reicht aus (H 16 Abs. 3 EStH)	Teilbetrieb im Aufbau reicht nicht aus (Rz. 15.03 und 20.06; vgl. <i>Stangl/Grundke</i> , DB 2010, 1851)
Positive Ertragsaussichten nicht erforderlich	Positive Ertragsaussichten erforderlich? (Finanzielle Unabhängigkeit; vgl. <i>Greil</i> , StuW 2011, 84, 89)
Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen reicht nicht aus (BFH v. 7.4.2010, I R 96/08)	Verpachtung reicht nicht aus (EuGH v. 15.1.2002, Rs. C-43/00 „ <i>Andersen og Jensen ApS</i> “, Slg. 2002, I-379, Rz. 25; Rz. 15.07 unter Verweis auf BFH v. 7.4.2010, I R 96/08)
Begründung oder Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums reicht aus	Begründung oder Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums reicht aus (Rz. 01.43, 15.07 und 20.06)
Betrachtungsperspektive des übertragenden Rechtsträgers maßgebend	Betrachtungsperspektive des übertragenden Rechtsträgers maßgebend (Rz. 15.02 und 20.06)

Sonderfall: Fiktive Teilbetriebe

- Relevant bei Spaltung, § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG
 - 100%ige Beteiligung
 - Zuordnung von Wirtschaftsgütern in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang möglich (Rz. 15.11)
 - „... können nur ... zugeordnet werden ...“: Billigkeitsregelung oder Zuordnungszwang?
 - Kein fiktiver Teilbetrieb, wenn KapG anderem Teilbetrieb als wesentliche Betriebsgrundlage zuzuordnen ist (Rz. 15.06)
 - Derartige Zuordnung schließt eine separate Abspaltung der KapG-Beteiligung aus
 - Mitunternehmeranteil oder Teil eines Mitunternehmeranteils
 - Mitübertragung (zwingende Zuordnung) nur des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens erforderlich (Rz. 15.04, 15.11)
 - Kann keine wesentliche Betriebsgrundlage eines anderen Teilbetriebs sein

Vorgehensweise in Praxis

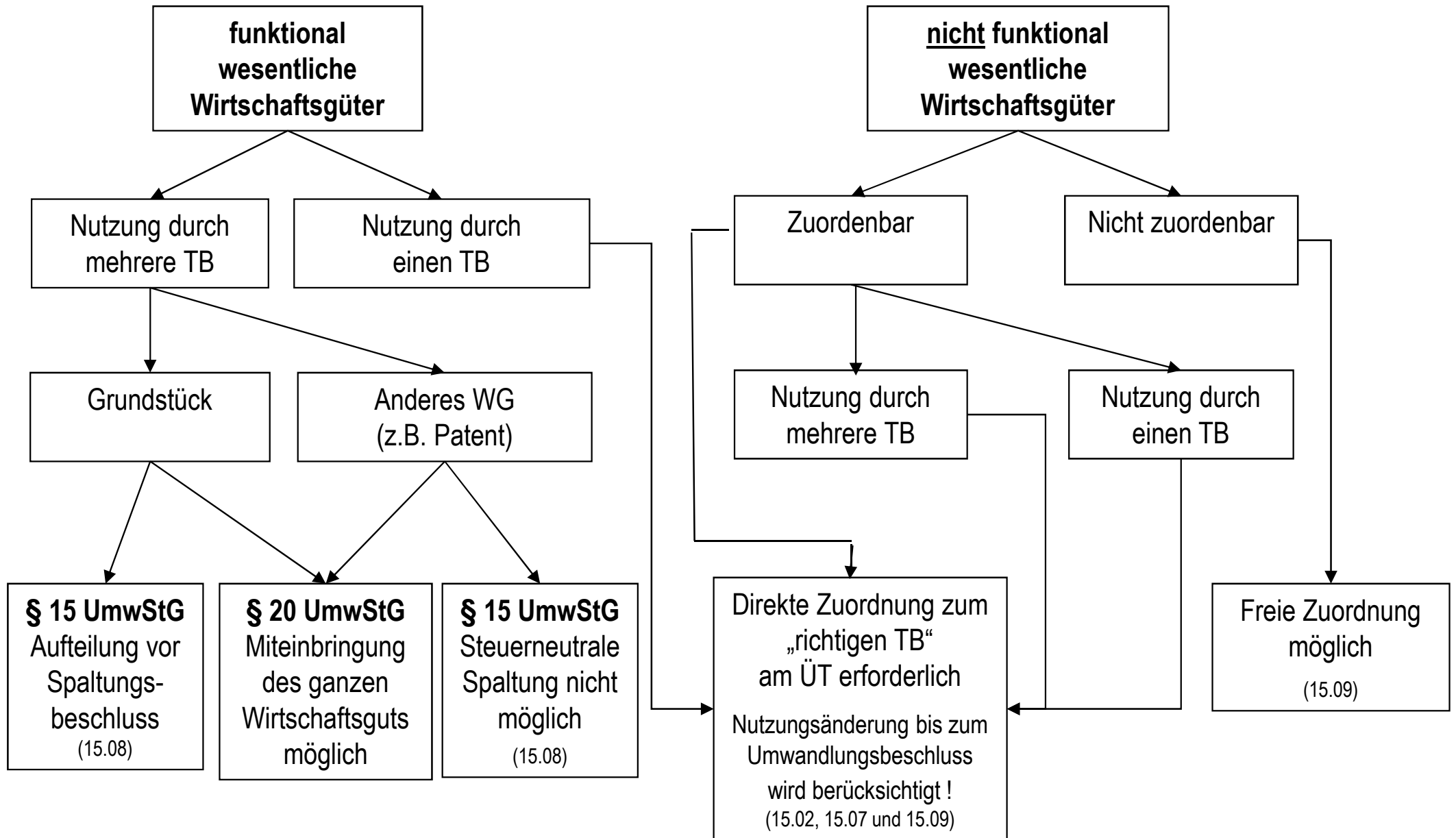
3 Schritte:

- Ermittlung Sachverhalt („Bestandsaufnahme“)
- Zuordnung der ermittelten (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter
 - Falls (bisherige) Zuordnung steuerneutrale Umwandlung verhindert, müssen **vor steuerlichem Stichtag** Maßnahmen ergriffen werden
- Verfahrensrechtliche Absicherung

Ermittlung Sachverhalt

- Typische Fragen (Auszug)
 - Ist der Betrieb nach Funktionen oder Sparten organisiert?
 - Hat der Geschäftsbereich eigenes Personal und einen eigenen Kundenstamm?
 - Ist die Geschäftstätigkeit räumlich getrennt/trennbar?
 - Tritt der Geschäftsbereich als solcher nach außen in Erscheinung (Intranet, Website)?
 - Wie unabhängig werden die geschäftspolitischen Strategien des Geschäftsbereichs durch dessen Management bestimmt?
 - Gibt es Grundstücke, wesentliche Maschinen/Ausrüstungsgegenstände oder IP-Rechte des Geschäftsbereichs, die auch von anderen Geschäftsbereichen genutzt werden?
 - Gibt es gemeinsam genutzte Funktionen (Accounting, HR, Legal, Tax, etc.)?
 - Wie wird der Geschäftsbereich in der Buchhaltung behandelt?
 - Wie schätzt das Management des Geschäftsbereichs dessen Eigenständigkeit ein?
- „Inventur“ aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter

Zuordnungskriterien bei Teilbetrieben



Gemischt genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen

– **Grundstücke**

- Finanzverwaltung verlangt zivilrechtlich reale Teilung bis zum Spaltungsbeschluss (Rz. 15.08)
 - Bruchteilseigentum möglich, wenn andere Aufteilung nicht zumutbar
 - Unklar, ob die Einräumung von wirtschaftlichem (Mit-)Eigentum ausreicht
- In Praxis sind Grundstücke nicht immer wesentliche Betriebsgrundlagen (a.A.: Finanzverwaltung)

– **Patente**

- Gemischte Nutzung am Stichtag ist aus Sicht der Finanzverwaltung Spaltungshindernis (Rz. 15.08)
- Nutzungsänderungen nach dem Stichtag werden nicht berücksichtigt
- Auffassung der Finanzverwaltung macht Gestaltungsmaßnahmen vor steuerlichem Stichtag erforderlich

Gemischt genutzte „zuordenbare Wirtschaftsgüter“

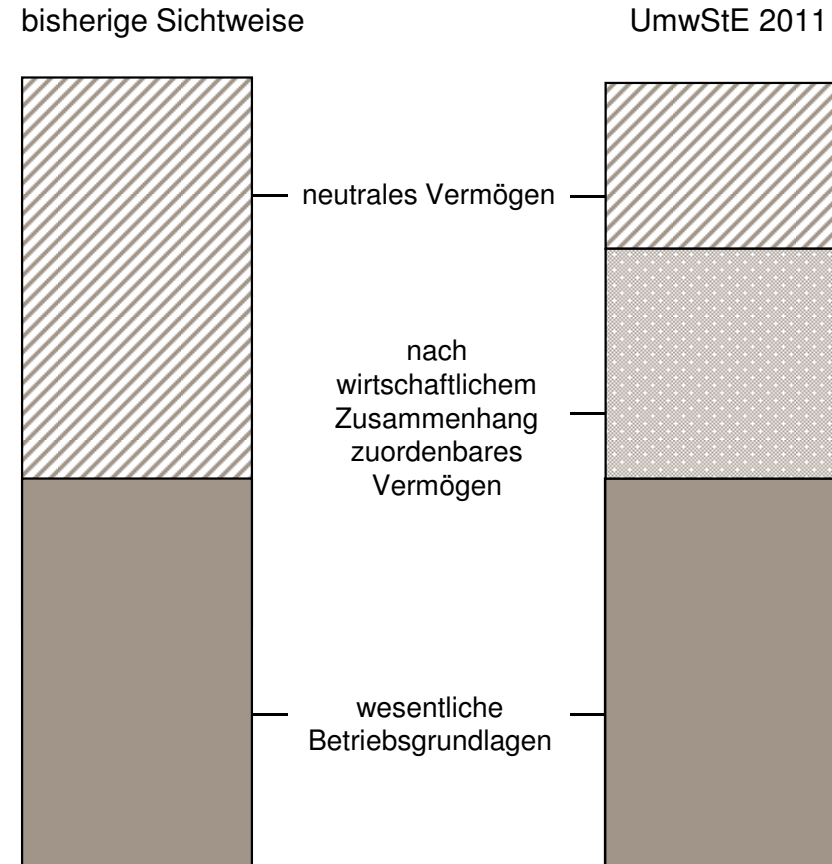
- = Wirtschaftsgüter, die nicht funktional wesentlich sind, aber einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Geschäftsbereich haben
- Zuordnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erforderlich (Rz. 15.02, 15.07, 15.09)
- Bei Nutzung durch mehrere Teilbetriebe Zuordnung zum Teilbetrieb der überwiegenden Nutzung möglich
 - Gemischte Nutzung ist kein Spaltungshindernis!
- Bei dauerhafter Änderung der Nutzung ist eine Zuordnung nach den Verhältnissen bei Beschlussfassung möglich (Rz. 15.09)

Zuordnung von Forderungen und Verbindlichkeiten

- Zuordnung nach Zusammenhang, z.B.
 - Forderung aus LuL zu Teilbetrieb, in dem sie erwirtschaftet wurde
 - Verbindlichkeit zu dem Teilbetrieb, dem das finanzierte WG zugeordnet wird
- Besteht kein Zusammenhang, dann freie Zuordnung
- Besteht Zusammenhang zu übertragenem und zurückbehaltenem Vermögen, dann Zuordnung nach Überwiegen (wenn keine wesentliche Betriebsgrundlage)
- Was ist mit folgenden Forderungen/Verbindlichkeiten:
 - Zusammenhang mit Geschäftsleitung
 - Zusammenhang mit Steuern, Abgaben, Gebühren

Zuordnung von „neutralen“ Wirtschaftsgütern

- Wenn weder wesentliche Betriebsgrundlage noch nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbar:
Freie Zuordnung (Rz. 15.09)
- Zuordnung bis zum Spaltungsbeschluss möglich (Rz. 15.09)
- Problem: Was sind „neutrale“ Wirtschaftsgüter?
 - Bank- und Kassenbestand
 - Gewillkürtes Betriebsvermögen
 - Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter, die nicht funktional wesentlich sind (str.)



Beseitigung von Umwandlungshindernissen

- Schaffung Teilbetrieb vor steuerlichem Übertragungstichtag durch
 - Trennung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter
 - Übertragung von schädlichen Wirtschaftsgütern
- Missbrauch?
 - Sonderregelung § 15 Abs. 2 UmwStG
 - Kein Erwerb oder Aufstockung fiktiver Teilbetriebe durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, innerhalb von drei Jahren vor steuerlichem Übertragungstichtag
 - § 42 AO / Gesamtplanrechtsprechung
 - Anwendbarkeit im Umwandlungssteuerrecht zweifelhaft
 - Aufgabe durch Rechtsprechung des IV. Senats (Urt. v. 2.8.12, IV R 41/11)?

Verfahrensrechtliche „Best Practice“

- (Frühzeitige) Abstimmung mit Finanzverwaltung
 - Vor steuerlichem Übertragungstichtag, um Reaktionsmöglichkeit zu erhalten
- Verbindliche Auskunft
 - Auskunftssachverhalt darf vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt nicht abweichen
 - Timing
 - Gebühren
- Vertragliche Sicherstellung der Übertragung aller erforderlichen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter
 - Notwendigkeit einer „catch all“-Klausel

Haben Sie Fragen?