

3. Gegenstand der Einbringung

Der Gegenstand der Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG ist auf Basis des zugrunde liegenden Rechtsge- 9
schäfts zu bestimmen. Bspw. ist bei der Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine Kapital-
gesellschaft Einbringungsgegenstand der Betrieb der Personenhandelsgesellschaft (s. Rn. 20.05 UmwStE).

3.1 Betrieb

Hinsichtlich des Betriebsbegriffs des § 20 Abs. 1 UmwStG gelten die allgemeinen ertragsteuerrechtli- 10
chen Grundsätze zum Betriebsbegriff (s. *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 22 ff.; *Patt* in P/R/A, 117).

Die Einbringung eines Betriebs gem. § 20 UmwStG liegt nur vor, wenn sämtliche funktional wesentli- 11
chen Betriebsgrundlagen des Betriebs auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden (s. Rn. 20.06
UmwStE; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 40).

Der einzubringende Betrieb muss bereits am steuerlichen Übertragungstichtag vorgelegen haben 12
(s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.03, Rn. 20.14 UmwStE). Dies bedeutet, dass bei rückwirkenden Umwandlungen
oder Einbringungen der Betrieb faktisch bereits am (rückwirkenden) steuerlichen Übertragungstichtag
bestanden haben muss (kritisch *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 25).

3.2 Teilbetrieb

3.2.1 Teilbetriebsbegriff

Nach Auffassung der FinVerw ist der Teilbetriebsbegriff i.S.d. § 20 UmwStG – sowohl für reine Inlands- 13
sachverhalte als auch für Sachverhalte mit grenzüberschreitendem Bezug – nach Art. 2 Buchst. j FRL aus-
zulegen. Danach ist ein Teilbetrieb die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vor-
handenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen
Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.02
UmwStE; s. hierzu auch *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 74 ff.; *Patt* in P/R/A, 119 ff.).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebs sind nach Maßgabe der einschlägigen Recht- 14
sprechung unter Zugrundelegung der funktionalen Betrachtungsweise aus der Perspektive des übertra-
genden Rechtsträgers zu beurteilen (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.02 UmwStE). Als maßgebliche Rechtspre-
chung führt die FinVerw in diesem Zusammenhang das EuGH-Urteil in der Rs. Andersen (EuGH vom
15.01.2002, C 43/00, Andersen, Slg. 2002, I-00379) sowie das BFH-Urteil vom 07.04.2010 (I R 96/08,
BStBl II 2011, 467) an (s. zur Kritik *Goebel/Ungemach*, DStZ 2012, 353 m.w.N.).

Ein Teilbetrieb im Aufbau soll nach Auffassung der FinVerw keinen Teilbetrieb i.S.d. § 20 UmwStG 15
darstellen (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.03 UmwStE; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 106 i.V.m. Rn. 95;
kritisch *Hötzel/Kaeser* in F/G/S, 338 f.).

Eine zu einem Betriebsvermögen gehörende 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt nicht 16
als Teilbetrieb i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG (s. BT-Drs. 16/2710, 42; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 31).

Zu einem Teilbetrieb gehören alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die diesem Teilbet- 17
rieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter (s. BT-Drs. 16/2710, 42;
Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.02 UmwStE; *Goebel/Ungemach*, DStZ 2012, 353).

Nach einer Übergangsregelung erachtet es die FinVerw – abweichend von ihrer vorstehend dargestell- 18
ten Rechtsauffassung – für bereits vor der Veröffentlichung des UmwStE vom 20.11.2011 vollzogene Um-
wandlungen und Einbringungen als ausreichend, wenn die sich nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom
16.08.2000 (s. BMF vom 16.08.2000, BStBl I 2000, 1253) sowie Rn. 15.10 einschließlich der Rn. 15.07 bis
15.09 des alten UmwStE (s. BMF vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268) ergebenden Anforderungen an den
Teilbetriebsbegriff erfüllt werden. Voraussetzung für die Anwendung dieser Übergangsregelung ist jedoch,
dass in Umwandlungsfällen mit Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss bis zum 31.12.2011
erfolgt ist oder in den übrigen Fällen der Einbringungsvertrag bis zum 31.12.2011 abgeschlossen worden ist
(s. Rn. S.05 UmwStE).

3.2.2 Zeitpunkt des Vorliegens des Teilbetriebs

- 19 Die Teilbetriebsvoraussetzungen müssen bereits am steuerlichen Übertragungstichtag vorgelegen haben (s. Rn. 02.14, und Rn. 20.14 UmwStE). Dies bedeutet, dass bei rückwirkenden Umwandlungen oder Einbringungen der Teilbetrieb faktisch bereits am (rückwirkenden) steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben muss (s. *Goebel/Ungemach*, DStZ 2012, 353; zur Kritik s. *Hötzel/Kaeser*, F/G/S, 337 f.; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 113; *Patt* in P/R/A, 121 f.; *Rödder/Rogall*, Ubg 2011, 753; *Schaden/Ropohl*, BB Special 1.2011, 11; *Schafplitz/Götz*, DB 2012, Beilage 1, 25; *Schmitt* in DStR 2011, 1108).
- 20 In Einbringungsfällen gem. § 20 UmwStG muss die Teilbetriebseigenschaft jedoch – anders als bei Abspaltungen i.S.d. §§ 15, 16 UmwStG – nicht in Bezug auf das zurückbehaltene Betriebsvermögen bzw. den zurückbehaltenen Restbetrieb vorliegen (s. *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 101; *Schmitt* in S/H/S, § 20 UmwStG Rn. 97).
- 21 Gem. einer Übergangsregelung sieht es die FinVerw – abweichend von ihrer vorstehend dargestellten Rechtsauffassung – für bereits vor der Veröffentlichung des UmwStE vom 20.11.2011 vollzogene Umwandlungen und Einbringungen als ausreichend an, wenn die Teilbetriebsvoraussetzungen spätestens bis zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses oder des Abschlusses des Einbringungsvertrags vorgelegen haben. Die Anwendung dieser Übergangsregelung setzt aber voraus, dass in Umwandlungsfällen mit Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss bis zum 31.12.2011 erfolgt ist oder in den übrigen Fällen der Einbringungsvertrag bis zum 31.12.2011 abgeschlossen worden ist (s. Rn. S.04 UmwStE).

3.3 Mitunternehmeranteil

- 22 Hinsichtlich der Definition des Begriffs Mitunternehmeranteil ist auf die Auslegungskriterien zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bzw. Nr. 3 sowie § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 EStG zurückzugreifen (s. *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 116; *Patt* in P/R/A, 126).
- 23 Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils gem. § 20 UmwStG setzt voraus, dass sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden. Hierzu zählen auch solche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, die sich im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers befinden (s. Rn. 20.10 i.V.m. 20.06 UmwStE; *Hötzel/Kaeser* in F/G/S, 331; *Patt* in P/R/A, 117 und 126 f.).
- 24 Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils gem. § 20 UmwStG liegt auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft, sondern nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils auf die übernehmende Gesellschaft überträgt (s. BT-Drs. 16/2710, 42; Rn. 20.11 UmwStE; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 142; *Patt* in P/R/A, 126). Dabei muss auch das zu dem Mitunternehmeranteil gehörende Sonderbetriebsvermögen anteilig mit eingebracht werden (s. Rn. 20.14 i.V.m. 15.04 UmwStE; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 143 f.; *Patt* in P/R/A, 126; kritisch *Hötzel/Kaeser* in F/G/S, 332 f.).
- 25 § 20 UmwStG findet ebenfalls auf die Einbringung von zum Betriebsvermögen gehörenden Mitunternehmeranteilen Anwendung. Im Falle der Einbringung mehrerer zum Betriebsvermögen gehörender Mitunternehmeranteile liegt hinsichtlich eines jeden Mitunternehmeranteils ein gesonderter Einbringungsvorgang vor (s. Rn. 20.12 UmwStE; *Patt* in P/R/A, 126).
- 26 Wird auch der Betrieb bzw. Teilbetrieb eingebracht, zu dessen Betriebsvermögen der Mitunternehmeranteil oder die Mitunternehmeranteile gehören, sind die Einbringung des Betriebs bzw. Teilbetriebs und die Einbringung des Mitunternehmeranteils bzw. der Mitunternehmeranteile jeweils als gesonderte Einbringungsvorgänge zu behandeln. Wird ein Anteil an einer Mitunternehmerschaft eingebracht, zu deren Betriebsvermögen die Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft gehört (mehrstöckige Personengesellschaft), liegt jedoch ein einheitlich zu beurteilender Einbringungsvorgang vor, d.h., die nur mittelbare Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft stellt keinen gesonderten Einbringungsvorgang i.S.d. § 20 UmwStG dar (s. Rn. 20.12 UmwStE; *Hötzel/Kaeser* in F/G/S, 334; *Patt* in P/R/A, 126).

Werden gleichzeitig mehrere Mitunternehmeranteile an einer Personengesellschaft durch verschiedene Mitunternehmer in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, liegt hinsichtlich eines jeden Mitunternehmeranteils ein gesonderter Einbringungsvorgang vor (gesellschafterbezogene Betrachtungsweise; s. BT-Drs. 16/2710, 43). 27

Der einzubringende Mitunternehmeranteil muss bereits am steuerlichen Übertragungstichtag vorgelegen haben (s. Rn. 20.14 UmwStE). Dies bedeutet, dass bei rückwirkenden Umwandlungen oder Einbringungen der Mitunternehmeranteil faktisch bereits am (rückwirkenden) steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben muss. 28

3.4 Umfang des einzubringenden Betriebsvermögens

3.4.1 Allgemeine Grundsätze für Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile

Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 20 UmwStG setzt voraus, dass sämtliche dazu gehörenden funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden (s. BT-Drs. 16/2710, 42; Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.07, Rn. 20.10 UmwStE; s. hierzu auch *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 41 ff., 107 und 124; *Patt* in P/R/A, 122). 29

Sind die Voraussetzungen einer Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung bzw. der Übertragung eines Mitunternehmeranteils nicht erfüllt, sind die im eingebrachten Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern (Rn. 20.07 und 20.10 UmwStE). 30

Werden bspw. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in ein anderes Betriebsvermögen des Einbringenden gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 oder 2 EStG überführt oder gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen, will die FinVerw die Anwendung der sog. Gesamtplanrechtsprechung (s. BFH vom 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl II 2001, 229; BFH vom 11.12.2001, VIII R 23/01, BStBl II 2004, 474; BFH vom 25.02.2010, IV R 49/08, BStBl II 2010, 726) prüfen (s. Rn. 20.07 und 20.10 UmwStE; zustimmend *Patt* in P/R/A, 122 f.; s. zur Definition des Gesamtplanbegriffs BFH vom 09.11.2011, X R 60/09, BStBl II 2012, 638; s. zur Kritik bereits *Damas/Ungemach*, DStZ 2007, 552; *Hötzel/Kaeser* in F/G/S, 327 f.). Unter Berücksichtigung der Rechtsgrundsätze der BFH-Urteile vom 02.08.2012 (IV R 41/11, DStR 2012, 2118), vom 09.11.2011 (X R 60/09, BStBl II 2012, 638) sowie vom 25.11.2009 (I R 72/08, BStBl II 2010, 471) sollten die Auswirkungen der Gesamtplanrechtsprechung auf Unternehmensumstrukturierungen zwischenzeitlich entschärft worden sein. 31

Im Rahmen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zurückbehaltene und nicht als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zu beurteilende Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich als entnommen zu behandeln und demzufolge die in ihnen enthaltenen stillen Reserven zu versteuern, es sei denn, dass diese Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen sind. Der Entnahmezeitpunkt ist der steuerliche Übertragungstichtag (s. Rn. 20.08 und 20.10 UmwStE; BFH vom 28.04.1988, IV R 52/87, BStBl II 1988, 829). 32

Diese Grundsätze gelten auch für solche dem Betrieb oder Teilbetrieb dienenden Wirtschaftsgüter, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft gehören (s. Rn. 20.06 und 20.10 UmwStE). 33

Hinsichtlich der Beurteilung von Wirtschaftsgütern als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen kann auf die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der Betriebsaufspaltung zurückgegriffen werden (s. *Patt* in P/R/A, 124 f.). 34

Zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören u.a. auch Büro- und Verwaltungsgebäude, wenn diese die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des einzubringenden Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bilden (s. OFD Münster vom 25.10.2004, Kurzinformation Nr. 09/2004, GmbHR 2004, 1488; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 55 ff.). 35

Ein Recht an einem Namen oder an einem Zeichen kann auch dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn es nicht bilanzierungsfähig und nicht warenzeichenrechtlich bzw. markenrechtlich besonders geschützt ist. Entscheidend ist – unter Berücksichtigung der sog. funktionalen Betrachtungs- 36

weise – insoweit einzig und allein, ob das Recht nach seiner Funktion im einzubringenden Betrieb für diesen wesentlich ist oder nicht (BFH vom 16.12.2009, I R 97/08, BStBl II 2010, 808; s. hierzu auch *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 49 ff.; *Patt* in P/R/A, 125).

- 37 Es ist im Rahmen der Anwendung des § 20 UmwStG nicht erforderlich, dass der übernehmenden Gesellschaft das zivilrechtliche Eigentum an den übertragenen Wirtschaftsgütern übertragen wird. Vielmehr ist es ausreichend, dass der übernehmenden Gesellschaft das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Wirtschaftsgütern verschafft wird (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.07, Rn. 20.10 UmwStE; so bereits Bayerisches Landesamt für Steuern vom 06.03.2006, S 1978c – 6 St 32/St 33, FR 2006, 391; kritisch *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 7). Die bloße Nutzungsüberlassung ist jedoch nicht ausreichend (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.07 UmwStE unter Verweis auf BFH vom 07.04.2010, I R 96/08, BStBl II 2011, 467; Rn. 20.10 UmwStE; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 8).

3.4.2 Besonderheiten bei Teilbetrieben

- 38 Die Einbringung eines Teilbetriebs gem. § 20 UmwStG setzt voraus, dass – neben sämtlichen zum Teilbetrieb gehörenden, funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen – auch die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.07 UmwStE).
- 39 Die einem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter werden von der FinVerw im UmwStE nicht näher definiert. U.E. sollten – entsprechend dem BFH-Urteil vom 22.06.2010 (I R 77/09, BFH/NV 2011, 10) – zumindest solche Wirtschaftsgüter nicht darunter zu fassen sein, die zwar in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Teilbetrieb stehen, ohne dass diese gleichzeitig als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren sind, wenn es sich bei ihnen um beliebig austauschbare Wirtschaftsgüter handelt (z.B. Schreibtischgarnitur, PC, Aktenschrank oder Diktiergerät; s. *Goebel/Ungemach*, DSTZ 2012, 353; s. auch *Hötzel/Kaeser* in F/G/S, 325).
- 40 Wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt wird, ist es bei einer Teilbetriebseinbringung für die Anwendung des § 20 UmwStG notwendig, dass die funktional wesentliche Betriebsgrundlage zusammen mit dem Teilbetrieb auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wird. Dies bedeutet für funktional wesentliche Betriebsgrundlagen darstellende Grundstücke, dass diese zivilrechtlich bis zum Einbringungszeitpunkt real aufgeteilt werden müssen. Erscheint eine reale Teilung des Grundstücks für den Einbringenden nicht zumutbar, bestehen nach Ansicht der FinVerw aus Billigkeitsgründen im Einzelfall keine Bedenken, eine ideelle Teilung (d.h. Schaffung von Bruchteilseigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung des Grundstücks durch die einzelnen Teilbetriebe unmittelbar nach der Einbringung ausreichen zu lassen (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.08 UmwStE; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 110). Möglich wäre hier aber auch, dass – anders als bei der Spaltung – das gesamte Grundstück übertragen und der nicht vom übertragenen Teilbetrieb genutzte Grundstücksteil von der übernehmenden Gesellschaft zurückvermietet wird.
- 41 Betriebsvermögen, welches weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern gehört, kann dem einzubringenden Teilbetrieb zugeordnet oder aber vom Einbringenden in seinem Restbetriebsvermögen zurückbehalten werden. Die Zuordnung dieses Betriebsvermögens zu dem einzubringenden Teilbetrieb kann bis zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses bzw. des Abschlusses des Einbringungsvertrags erfolgen (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.09 UmwStE).
- 42 Ändert sich bei einer mit steuerlicher Rückwirkung vollzogenen Umwandlung bzw. Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG nach dem steuerlichen Übertragungstichtag bei einem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgut wegen dauerhafter Änderung des Nutzungszusammenhangs die Zuordnung zum einzubringenden Teilbetrieb bzw. zum zurückbehaltenen Restbetriebsvermögen, ist es nach Ansicht der FinVerw nicht zu beanstanden, wenn für Zwecke der wirtschaftlichen Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Teilbetrieb oder zum zurückbehaltenen Restbetriebsvermögen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses bzw. des Abschlusses des Einbringungsvertrags abgestellt wird (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.09 UmwStE).

Pensionsrückstellungen sind dem Teilbetrieb zuzuordnen, mit dem sie wirtschaftlich zusammenhängen. Bei noch bestehenden Arbeitsverhältnissen hat gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UmwG derjenige Rechtsträger die Rückstellung zu bilden, der in die Rechte und Pflichten aus den am Umwandlungs- bzw. Einbringungsstichtag bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt. In den übrigen Fällen (u.a. bei bereits beendeten Arbeitsverhältnissen) hat gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UmwG der Rechtsträger die Rückstellung zu bilden, der die sich aus den Pensionszusagen ergebenden Verpflichtungen übernimmt (s. Rn. 20.06 i.V.m. Rn. 15.10 UmwStE; so bereits OFD Hannover vom 30.01.2007, S 1978 – 43 – StO 243, DStR 2007, 1039; s. auch *Abmann* in P/R/A, 89).

43

3.4.3 Kapitalgesellschaftsanteile als funktional wesentliche Betriebsgrundlage

3.4.3.1 Allgemeines

Bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sind auch die dazugehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften auf die übernehmende Gesellschaft zu übertragen, sofern die Kapitalgesellschaftsanteile als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen bzw. – im Fall der Teilbetriebseinbringung – als nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter zu beurteilen sind (s. Rn. 20.06 und Rn. 20.10 UmwStE; s. zur Qualifikation von Kapitalgesellschaftsanteilen als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen *Goebel/Boller/Ungemach*, IStR 2008, 643; *Patt* in D/P/M, § 20 UmwStG Rn. 60 ff.; *Patt* in P/R/A, 125).

44

3.4.3.2 Beteiligung an einer Komplementär-GmbH

Zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die regelmäßig dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnende Beteiligung eines Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zu beurteilen ist, hat die OFD Rheinland mit Verfügung vom 23.03.2011 (S 2242 – 25 – St 111 – Rhld) Stellung genommen (s. kritisch *Goebel/Ungemach/Jacobs*, DStZ 2010, 340). Danach sind die folgenden Fallgruppen zu unterscheiden.

45

3.4.3.2.1 Keine Beteiligung am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG

Ist die Komplementär-GmbH am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG nicht beteiligt, sind folgende Falluntergruppen zu unterscheiden:

46

- **Kommanditanteil < 50 % oder = 50 %**

Ist der nicht mehrheitlich an der GmbH & Co. KG beteiligte Kommanditist aufgrund der Stimmrechtsverhältnisse in der Komplementär-GmbH nicht in der Lage, maßgebend auf die GmbH Einfluss zu nehmen, ist die Beteiligung an der Komplementär-GmbH wirtschaftlich von geringer Bedeutung, weil die mittelbaren Einflussnahmemöglichkeiten auf die GmbH & Co. KG nicht über die bereits bestehenden Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte i.S.d. §§ 164, 166 HGB des Kommanditisten hinausgehen. Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stellt in diesem Fall keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. II.1.).

47

Ist der nicht mehrheitlich an der GmbH & Co. KG beteiligte Kommanditist beherrschender Gesellschafter der Komplementär-GmbH, ist die Beteiligung an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage im Hinblick auf seine Mitunternehmerstellung anzusehen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Kommanditist gleichzeitig auch Geschäftsführer der GmbH & Co. KG oder der Komplementär-GmbH ist. Maßgeblich ist insoweit allein die gesellschaftsrechtliche Stellung des Kommanditisten in der Komplementär-GmbH (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. II.1.).

48

- **Kommanditanteil > 50 %**

Ist der Kommanditist bereits mehrheitlich an der GmbH & Co. KG beteiligt, so sind die neben seinen Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten i.S.d. §§ 164, 166 HGB bestehenden Einflussnahmemöglichkeiten über die Gesellschafterstellung bei der Komplementär-GmbH wirtschaftlich nur von unter-

49

geordneter Bedeutung, da er wegen der mehrheitlichen Beteiligung an der GmbH & Co. KG bereits dort seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH stellt in diesem Fall keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. II.2.).

- **Kommanditanteil = 100 %**
- 50 Ist neben dem Kommanditisten nur noch die Komplementär-GmbH Gesellschafterin der GmbH & Co. KG, liegt also eine Zweipersonengesellschaft vor, stellt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten dar. Die Komplementär-GmbH wird aus Sicht des Kommanditisten nämlich benötigt, um überhaupt eine Personengesellschaft und damit eine Kommanditistenstellung mit der entsprechenden Haftungsbegrenzung begründen und aufrechterhalten zu können. Dies gilt unabhängig vom Umfang der Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. II.3.).
- **Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft**
- 51 Bei dem – ertragsteuerrechtlich wie die Einbringung des Betriebs einer Kommanditgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu behandelnden – Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine Kapitalgesellschaft wäre die Übertragung auch der Beteiligung an der bisherigen Komplementär-GmbH, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion bei der formzuwechselnden GmbH & Co. KG beschränkt hat, im Ergebnis ohne wirtschaftliche Bedeutung. Wird die Beteiligung an der Komplementär-GmbH nicht auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen, stellt dies keine für eine ertragsteuerneutrale Umstrukturierung schädliche Zurückbehaltung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage dar (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. II.4.).

3.4.3.2 Beteiligung am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG

- 52 Ist die Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn- und Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt, stellt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stets eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, weil bei wirtschaftlicher Betrachtung die mittelbare Gesellschafterstellung des Kommanditisten über die Komplementär-GmbH die bestehende Kommanditbeteiligung nicht unbedeutend erweitert (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. III.).

3.4.3.2.3 Komplementär-GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb

Geschäftsbetrieb ohne Zusammenhang mit dem Betrieb der GmbH & Co. KG

- 53 Unterhält die Komplementär-GmbH – neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die GmbH & Co. KG – einen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, der nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der GmbH & Co. KG steht, ist die Beteiligung an der Komplementär-GmbH nicht als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren. Beide Gesellschaften – und damit auch die Interessen der Gesellschafter – stehen vielmehr gleichrangig nebeneinander (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. IV.1.).

Geschäftsbetrieb im Zusammenhang mit dem Betrieb der GmbH & Co. KG

- 54 Ist die Komplementär-GmbH – über ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Komplementärin und ihre Geschäftsführertätigkeit hinaus – aufgrund von Geschäftsbeziehungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung auch wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten (bspw. Übernahme des Alleinvertriebs für die Produkte der GmbH & Co. KG durch die Komplementär-GmbH), stellen die Anteile an der Komplementär-GmbH stets eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. IV.2.).

3.4.3.2.4 Komplementärfunktion bei mehreren GmbH & Co. KGs

Beschränkung auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KGs

Ist die GmbH Komplementärin mehrerer GmbH & Co. KGs und beschränkt sich ihre Tätigkeit auf die Geschäftsführung dieser GmbH & Co. KGs, sind die Anteile an der Komplementär-GmbH nur dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG zuzurechnen. Die Beurteilung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage bei der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG erfolgt dabei nach Maßgabe der vorstehend dargestellten Grundsätze (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111 – Rhld, Tz. V.1.)

55

Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung

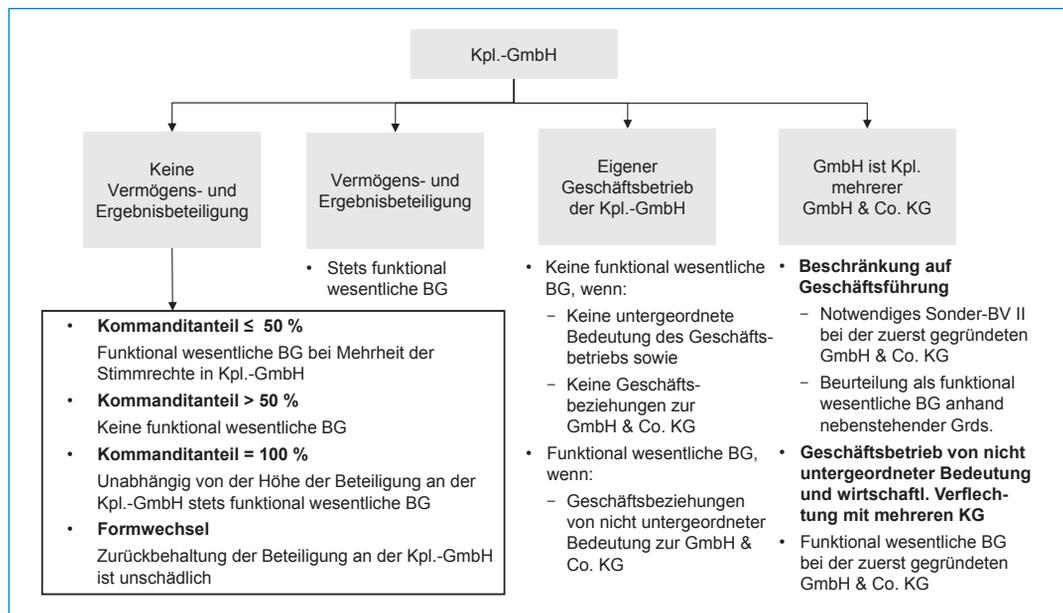
Betreibt die Komplementär-GmbH neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für mehrere GmbH & Co. KGs noch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung und ist dieser Geschäftsbetrieb wirtschaftlich mit einer der GmbH & Co. KGs verflochten und sind die Geschäftsbeziehungen aus Sicht dieser GmbH & Co. KG von nicht geringer Bedeutung, sind die Anteile an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage der betreffenden GmbH & Co. KG zu beurteilen. Bestehen derartige Geschäftsbeziehungen zu mehreren GmbH & Co. KGs, stellen die Anteile an der Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage bei der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG dar, mit der die ersten Geschäftsbeziehungen unterhalten worden sind (s. OFD Rheinland vom 23.03.2011, S 2242 – 25 – St 111- Rhld, Tz. V.2.).

56

3.4.3.2.5 Zusammenfassung

Die vorstehend dargestellten Grundsätze zur Qualifikation der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage stellen sich – vereinfachend – grafisch wie folgt dar:

56/1



3.4.4 Eigene Anteile der übernehmenden Gesellschaft

Gehören zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, werden diese Anteile im Fall der Miteinbringung in die übernehmende Gesellschaft zu eigenen Anteilen. Ein Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft unterliegt handelsrechtlichen Beschränkungen.

57

Soweit die Anteile an der Kapitalgesellschaft miteingebracht würden, würde der Einbringende dafür als Gegenleistung neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhalten. Sind die Anteile als funk-

58