

2004, 1274;

Tillmann/Tillmann, Heilung einer verschleierte Sachgründung aus stlicher Sicht, DB 2004, 1853;

Herfort/Haase, Tw-Ansatz bei Ausschluss des Besteuerungsrechts europarechtswidrig – Neue Chancen für Anteilseinbringungen in Konzernstrukturen?, DStR 2005, 1881;

Hummeltenberg/Grube/Behrendt, St-Rechtliche Aspekte des Zweiten Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts, Versorgungswirtschaft, 2005, 173;

Middendorf/Stegemann, Down-stream merger einer Pers-Handels-Ges auf ihre 100%ige Tochter-Kap-Ges, DStR 2005, 1082;

Rogall, Sonder-BV und der Konflikt zwischen Einbringung eines Teilbetriebs und Einbringung eines Teil-MU-Anteils nach §§ 20 und 24 UmwStG, DB 2005, 410;

Rogall, (Teil-)Betriebseinbringung in eine Kap-Ges, WPg 2005, 152;

Schaden/Winkler, Grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschluss durch Einbringung in eine US Inc stneutral nach § 20 UmwStG?, GmbHR 2005, 748;

Schönherr/Lemaitre, Gilt die Rückwirkungsfiktion nach dem UmwStG auch für die Bewertung von WG in Gestalt der Anteile des übernehmenden Rechtsträgers?, GmbHR 2005, 912;

Mühle, Stliche Behandlung von Umwandlungskosten bei Unternehmenstransaktionen, DStZ 2006, 63;

Reiche, Zur Einordnung von Beteiligungen als wes Betriebsgrundlage im UmwSt-Recht, DStR 2006, 1205;

Kofmann/Götz, Teilbetriebsvoraussetzung bei Umwandlungsvorgängen, SteuerStud 2007, 219;

Perwein, Vom Einzelunternehmen in die GmbH-Einzelrechtsnachfolge oder Gesamtrechtsnachfolge als besserer Weg?, GmbHR 2007, 1214;

Schießl, Die Ausgliederung von Abteilungen aus Idealvereinen auf Kap-Ges – UmwSt-Rechtliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen, DStZ 2007, 494;

Patt, Auflösung von gewinnbringenden Rücklagen bzw Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG – Einbringung von Unternehmen in eine Kap-Ges oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG), steuer-journal 03/2008, 28.

1 Sacheinlage (§ 20 Abs 1 UmwStG)

HI7294096

1.1 Allgemeines (Begriff, Bedeutung und Anwendungsbereich)

HI7294097

Tz. 1

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

§ 20 UmwStG gehört zum Achten Teil des UmwStG (s §§ 20 – 23 UmwStG) und stellt die zentrale Vorschrift zur ertragstlichen Begünstigung der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder MU-Anteils in eine Kap-Ges

gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sacheinlage) dar (s Vor § 20 UmwStG [vor SEStEG] Tz 1 ff). In § 20 Abs 1 UmwStG wird der Begriff ›**Sacheinlage**‹ verwendet für die **Einbringung** eines **Betriebs**, **Teilbetriebs**, eines **MU-Anteils** oder bestimmter (mehrheitsvermittelnder) **Anteile an Kap-Ges** in eine **unbeschr kstpfl Kap-Ges** gegen Erhalt von **neuen Anteilen** an dieser Gesellschaft (Schaubild s Vor § 20 UmwStG [vor SEStEG] Tz 5). Nur wenn sämtliche Voraussetzungen der Sacheinlage (s Tz 2) gegeben sind, finden die entspr Regelungen der nachfolgenden Absätze für die aufnehmende Kap-Ges und den Einbringenden Anwendung. Diese bestimmen die Möglichkeit, den Vorgang der Sacheinlage stneutral zu behandeln. Die **Sacheinlage** iSd § 20 Abs 1 UmwStG ist ein zentraler Begriff des Achten Teils des UmwStG und stellt gewissermaßen den **Zugang zu den stlichen Begünstigungen** des UmwStG dar. In der Gestaltungs- und Besteuerungspraxis liegen hier die größten Probleme im Hinblick auf die Anwendung des § 20 UmwStG. Der sachliche und persönliche Anwendungsbereich des § 20 UmwStG ergibt sich ausschließlich aus dem Tatbestand der Sacheinlage iSd § 20 Abs 1 UmwStG. ›Allgemeine Vorschriften‹ wie zu den ersten sieben Teilen des UmwStG (s §§ 1 ff UmwStG) gibt es für § 20 UmwStG nicht.

Tz. 2

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Die Sacheinlage hat nach § 20 Abs 1 UmwStG folgende Voraussetzungen:

•	WG, die in ihrer Zusammenfassung einer stlichen Sachgesamtheit in Gestalt eines Betriebs, Teilbetriebs oder MU-Anteils entsprechen oder ein mehrheitsvermittelnder Anteil an einer Kap-Ges (begünstigter Sacheinlagegegenstand , s Tz 7 ff) müssen
•	in eine unbeschr kstpfl Kap-Ges (s Tz 125 ff)
•	einggebracht werden (dh Übertragung des wirtsch Eigentums in einem einheitlichen Vorgang, s Tz 127 ff) und
•	als Gegenleistung erhält der Einbringende (ua) dafür neue Anteile an der aufnehmenden Kap-Ges (s Tz 140 ff).

Tz. 3

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Nicht genannt in § 20 Abs 1 UmwStG ist die **Person des Einbringenden**. Grds kommen alle (unbeschr und beschr stpfl) natürlichen Personen, Pers-Ges und Kö in Frage, denen einer der begünstigten Sacheinlagegegenstände (stlich) zuzuordnen ist (s Tz 138 ff). Der Einbringende kann im Inl, im Bereich der EU oder des EWR oder gar in einem anderen (Dritt-)Staat ansässig sein. Ebenso wird die Sacheinlage nicht davon abhängig gemacht, dass der Sacheinlagegegenstand bei der Übernehmerin seine stliche Qualität beibehält bzw. eine bestimmte Dauer im BV der Übernehmerin verbleiben muss (s Tz 41 ff, s Tz 86).

Tz. 4

Urt des BFH v 16.02.1996, BStBl II 1996, 342). Anders wird die Betriebseinbringung gesehen, wenn die MU-Schaft nicht erlischt und mit dem verbliebenen Vermögen weiter besteht. Dies wäre zB denkbar, wenn eine GmbH & Co KG ihren Betrieb gem § 20 Abs 1 S 1 UmwStG in eine Kap-Ges einbringt und fortan die zurückbehaltenen unbes WG und die erhaltenen einbringungsgeborenen Anteile als gew geprägte Pers-Ges (s § 15 Abs 3 Nr 2 EStG) verwaltet. In diesem Fall soll die Einbringung eines ›Betriebs‹ durch die MU-Schaft vorliegen (s W/M, § 20 UmwStG Rn 427; Hörger in L/B/P, § 16 EStG Rn 255 und 258; Klingberg in: Blümich, § 20 UmwStG Rn 54, 67). Die **Verw-Auff** schließt sich der hA an und geht darüber hinaus sogar von der Einbringung der MU-Anteile aus, wenn die Pers-Ges nach der Betriebseinbringung bestehen bleibt und die erhaltenen Anteile an der aufnehmenden Kap-Ges Gesamthandsvermögen der MU-Schaft werden (s Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn 20.05).

Tz. 22

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Für die grds Anwendung des § 20 UmwStG, dh für die Frage, ob der Tatbestand einer Sacheinlage nach § 20 Abs 1 UmwStG gegeben ist, könnte dahingestellt bleiben, ob es sich um eine ›Betriebseinbringung‹ oder die Einbringung aller ›MU-Anteile‹ einer Pers-Ges handelt. In beiden Fällen kommt § 20 Abs 1 S 1 UmwStG zur Anwendung. Grundlegende Unterschiede ergeben sich aber bei den Rechtsfolgen. Bei einer Einbringung durch die Gesellschafter der Pers-Ges sind **mehrere Sacheinlagen** gegeben. Jede der Sacheinlagen ist hinsichtlich des Bewertungsansatzes durch die aufnehmende Kap-Ges für sich zu betrachten. Es wäre also möglich, für die eingebrachten MU-Anteile unterschiedliche Ansätze zu wählen und damit für die jeweiligen Gesellschafter festzulegen, ob und in welcher Höhe für sie ein (Einbringungs-)Gewinn entsteht. Aber auch die gesetzlichen Einschränkungen des Bewertungswahlrechts wären in diesem Fall personenbezogen zu prüfen. Dies würde dazu führen, dass eine Aufstockung nach § 20 Abs 2 S 4 UmwStG zu erfolgen hätte, wenn das Kap-Konto nur eines MU negativ wäre, auch wenn das Kap des eingebrachten Betriebs jedoch insges einen positiven Betrag ausweist (s Loos, BB 1971, 304; weitere Auswirkungen s Patt, DStR 1995, 1081).

Tz. 23

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

UE ist der Gegenstand der Sacheinlage auf die MU-Schaft als eigenständiges Gewinnerzielungssubjekt zu beziehen. Daher kann die MU-Schaft sowohl den ihr stlich zuzurechnenden Betrieb als auch einen Teilbetrieb einbringen (s Patt, DStR 1995, 1081; ebenso s S/H/S, 4. Aufl, § 20 UmwStG Rn 192). Hinsichtlich der Bewertung des Sacheinlagegegenstands ›Betrieb‹ ist auf das eingebrachte BV als Ganzes abzustellen. Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass als Rechtsfolge der Sacheinlage iSd § 20 Abs 1 S 1 UmwStG in § 20 Abs 3 und Abs 5 S 1 UmwStG auf die persönliche Stpfl der MU abgestellt wird (s H/B, UmwStG, 2. Aufl, § 20 Rn 16 und 20 ff). Die Verw-Auff und die hM, die von den Gesellschaftern als Einbringenden ausgeht, ist nicht konsequent im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Sacheinlage in Gestalt der Einbringung von MU-Anteilen. Hinsichtlich des Sacheinlagevorgangs und der Ausübung des Bewertungswahlrechts für den Sacheinlagegegenstand wird der einzelne MU mit seiner Einbringung gesondert beurteilt. Wenn es aber um den Zeitpunkt der Sacheinlage und die weitere Besteuerung des übernommenen Vermögens geht, wird der Betrieb der Pers-Ges wieder einheitlich beurteilt. Das

Einkommen und das Vermögen des **Einbringenden** und der übernehmenden Kap-Ges sind gem § 20 Abs 7 S 1 UmwStG auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte BV mit Ablauf des stlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Hier stößt die hM auf Probleme, da durch die Rückwirkung die stliche Existenz der aufnehmenden Kap-Ges mit dem übernommenen BV fingiert wird. Da eine ›Teilexistenz‹ einer Kap-Ges bezogen auf einen MU-Anteil nicht denkbar ist, kann nur ein **einheitlicher** Übertragungstichtag für die Einbringung des **gesamten** BV gelten. Gleiches gilt für die weitere Besteuerung des Vermögens bei der übernehmenden Kap-Ges. § 22 UmwStG unterscheidet grds danach, ob eine Einbringung zu Bw, Zwischenwerten oder Tw erfolgt ist. Der einzelne MU kann zwar nach der hM bezogen auf das Vermögen seines MU-Anteils wählen, welcher Bewertungsansatz erfolgt. Bei der aufnehmenden Kap-Ges gibt es aber für jedes **WG** nur **einen** Ansatz, auch wenn es (anteilig) durch mehrere MU eingebracht worden ist.

1.2.2.6 Betrieb im Ganzen (Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)

HI7294106

1.2.2.6.1 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

HI7294107

Tz. 24

Stand: EL 75 – ET: 08/2012

Die Einbringung eines Betriebs erfordert nicht, dass sämtliche WG des BV auf die Kap-Ges übertragen werden. Unerlässlich ist jedoch die Einbringung **aller wes Betriebsgrundlagen** (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 40).

Tz. 25

Stand: EL 75 – ET: 08/2012

Die Wesentlichkeit eines WG für Zwecke des § 20 UmwStG richtet sich (nur) danach, ob es in dem Unternehmen tats eingesetzt wird und aufgrund seiner Funktion im Betriebsablauf zur Erreichung des Unternehmenszwecks erforderlich und auch von einem besonderen Gewicht für die Führung des Betriebs ist (sog **funktionale Betrachtungsweise**; s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 41).

Tz. 26

Stand: EL 75 – ET: 08/2012

Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit nach der funktionalen Betrachtungsweise kann uE für Zwecke der Sacheinlage iSd § 20 UmwStG auf die **Rspr** zur sachlichen Verflechtung **bei der Betriebsaufspaltung** (sei es zB bei Grundstücken oder immateriellen WG) zurückgegriffen werden (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 46).

Tz. 27

Stand: EL 75 – ET: 08/2012

Bei der Beurteilung einer Betriebsveräußerung iSd § 16 EStG sind WG neben der funktionalen Bedeutung auch dann wes Betriebsgrundlage, wenn sie über erhebliche stille Reserven verfügen (sog quantitative

Eingliederung des UmwStG in das EStG kann hier nur eine einheitliche Begriffsumschreibung gelten. Die im Schrifttum geäußerte Kritik iS einer ›liberaleren‹ Auslegung des Begriffs des Teilbetriebs, kann daher nicht zum Ziel führen. Sie müsste stattdessen viel grundlegender gegen die Verwendung des Teilbetriebsbegriffs in § 20 Abs 1 S 1 UmwStG zu Gunsten eines weitergehenden Einbringungsgegenstands (als Sachgesamtheit oder sogar Einzel-WG) ansetzen (idS s Merkert in Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn 6).

Die Sacheinlagebestandteile des § 20 Abs 1 UmwStG betreffen nur im Recht (Gegenstand der Einbringung ist nur im Inl stverstricktes Vermögen und aufnehmende Gesellschaft kann nur eine unbeschr stpfl Kap-Ges sein), so dass europäisches Recht in Form der EG-FRL (die nur ›grenzüberschreitende‹ stliche Vorgänge von (Kap-)Gesellschaften vd Mitgliedstaaten regelt) keine unmittelbare Auswirkung auf die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs haben kann (anders in den Vorschriften des UmwStG, die unmittelbar die EG-FRL in deutsches Recht umgesetzt haben, s § 23 Abs 1 bis 3 UmwStG; glA s Klingberg in Blümich, § 20 UmwStG Rn 50; S/H/S, 4. Aufl, § 20 UmwStG Rn 71; Herlinghaus in R/H/vL, UmwStG, 2007, Rn 59). Der Gesetzgeber hat trotz der Umsetzung der EG-FRL in § 23 UmwStG (vorher: § 20 Abs 8 UmwStG aF) und der Novellierung des UmwSt-Rechts durch das UmwStG 1995 den Teilbetriebsbegriff in § 20 Abs 1 S 1 UmwStG unverändert gelassen. Eine andere Frage ist, ob die Teilbetriebseinbringung nach § 20 Abs 1 S 1 UmwStG gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstößt (wegen Inländerdiskriminierung), wenn der gleichlautende Begriff des § 23 Abs 1 bis 3 UmwStG nach der EG- FRL anders auszulegen ist und demzufolge weitergehender sein kann.

Tz. 53

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Bei einem Teilbetrieb als Sacheinlagegegenstand iSd § 20 Abs 1 S 1 UmwStG kann es sich um einen **I + f** Teilbetrieb (s § 13 EStG), einen **Gew** Teilbetrieb (s § 16 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1 EStG), eine **freiberufliche** oder sonstiger selbständiger Arbeit dienende **Teilpraxis** (s § 18 Abs 3 S 1 EStG) oder den **Teilbetrieb einer Kö** handeln.

1.2.3.2 Teilbetrieb als Einbringungsgegenstand

HI7294118

Tz. 54

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Die Sacheinlagebestandteil ist erfüllt, wenn ›.... ein Teilbetrieb ...eingebracht ...‹ wird (s § 20 Abs 1 S 1 UmwStG). Folglich ist nur darauf abzustellen, ob Gegenstand der **Einbringung ein Teilbetrieb** ist. Ohne Bedeutung ist, welche stliche Qualität das zurückbehaltene BV im ›Restbetrieb‹ des Einbringenden hat. Die Teilbetriebseigenschaft ist **bei der Einbringung** zu beurteilen, dh **aus der Sicht des Einbringenden** bevor das übertragene Vermögen in den Betrieb der Übernehmerin eingegliedert wird (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 101 ff).

1.2.3.3 Voraussetzungen eines Teilbetriebs

HI7294119

1.2.3.3.1 Begriffsbestimmung

HI7294120

Tz. 55

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Die Rspr versteht unter Teilbetrieb einen **organisch geschlossenen**, mit einer **gewissen Selbständigkeit** ausgestatteten Teil eines Gesamtbetriebs, der – für sich betrachtet – **alle Merkmale eines Betriebs** iSd EStG aufweist und als solcher **lebensfähig** ist (ständige Rspr, zB s Urt des BFH v 15.03.2007, BFH/NV 2007, 1661). Die Frage des Vorhandenseins eines Teilbetriebs ist **tätigkeitsbezogen** an dem **konkreten Sachverhalt** zu beurteilen. Damit liegt die Problematik weitgehend im Bereich der **Tatsachenwürdigung** (im Einzelnen s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 52).

Tz. 56

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Aus dem Verständnis des Teilbetriebs als Untereinheit eines Gesamtunternehmens nach Art eines selbständigen Zweigbetriebs folgt für das Bestehen eines Teilbetriebs, dass das Unternehmen (mindestens) noch **einen weiteren Teilbetrieb** in diesem Sinne hat (s Urt des BFH v 12.04.1989, BStBl II 1989, 653 unter II. Nr 3).

Tz. 57

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Bei der Bestimmung des Teilbetriebs sind die **Besonderheiten der Einkunftsarten**, zu denen die Gewinne aus den Betrieben führen, zu beachten. Diese im Wesen der Eink begründeten Verhältnisse führen zu einer anderen Gewichtung bei der Beurteilung eines mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, geschlossenen Teils eines Gesamtbetriebs. Bei der **freiberuflichen** Teilpraxis spielen gewisse Besonderheiten, die sich durch die **Personenbezogenheit** der freien Berufe und ihren dadurch begrenzten Wirkungskreis ergeben, eine entscheidende Rolle. Bei **Gew** oder **landwirtschaftlichen** Betrieben steht eine nachhaltige auf stetige Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit unter Einsatz der dafür notwendigen **Betriebsmittel** im Vordergrund. Beim **forstwirtschaftlichen** Betrieb verkörpert das Forstareal mit seinem Baumbestand an sich den Betrieb.

1.2.3.3.2 Gewerblicher oder landwirtschaftlicher Teilbetrieb

HI7294121

Tz. 58

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Ob eine **Tätigkeit** im Gesamtunternehmen eine **gewisse Selbständigkeit** hat, die zu einem organisch geschlossenen Teil des Betriebs führt, und ob diese Tätigkeit einen **lebensfähigen** Teil des Betriebs darstellt, ist je nach den Eigenarten des Betriebs zu bestimmen, dh ob es sich um einen **Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb** handelt (s Urt des BFH v 12.09.1979, BStBl II 1980, 51, v 12.02.1992, BFH/NV 1992, 516).

Tz. 59

Der Teilbetrieb in einem landwirtschaftlichen Gesamtbetrieb beurteilt sich grds nach denselben Grundsätzen wie auch der gew Teilbetrieb. Der Landwirt betätigt sich – wie der Gewerbetreibende – nachhaltig und mit Gewinnerzielung unter Einsatz der dafür **erforderlichen Betriebsmittel**. Grundlage der Eink-Erzielung in der Landwirtschaft ist die **Erzeugung** pflanzlicher **Produkte** durch planmäßige Bearbeitung des Grund und Bodens mit den entspr **Maschinen** und Betriebsvorrichtungen sowie die anschließende **Vermarktung** der Produkte oder Weiterwendung als Tierfutter zur gewinnbringenden Tierzucht oder -haltung. Damit entspr der landwirtschaftliche Betrieb seinem Wesen nach einem Gew iSd § 15 Abs 2 EStG, so dass hinsichtlich der Annahme eines Teilbetriebs die Grundsätze zu § 16 Abs 1 S 1 Nr 1 EStG gelten.

1.2.3.3.2.1 Gewisse Selbständigkeit

HI7294122

Tz. 60

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Eine den Teilbetrieb prägende ›**gewisse**‹ Selbständigkeit im Gesamtbetrieb liegt vor, wenn die dem abgeteilten Betriebszweig gewidmeten WG in ihrer Zusammenfassung einer Tätigkeit dienen, die sich von der **übrigen gew Tätigkeit deutlich unterscheidet**; diese Differenzierung kann auf **sachlichen** oder **örtlichen** Gesichtspunkten beruhen (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 82 ff). Kennzeichen für eine ›gewisse Selbständigkeit‹ sind zB: eigenes **Anlagevermögen**, selbständige **Organisation**, eigener **Kundenstamm**, eigenes **Verkaufsprogramm**, eigene **Werbung**, (Mit-)Bestimmung des **Wareneinkaufs** und der **Preisgestaltung**, eigenes **Personal**, **unterschiedliches Warensortiment, vd Lieferanten**, eigene **Vertragsgestaltung**, eigene **Buchführung** (getrennte Abrechnung, gesonderte Verbuchung der Erlöse).

Tz. 61

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Bei einem einheitlichen (Einzel-) **Handelsunternehmen** wird eine Teilbetriebseigenschaft überwiegend durch eine **räumliche** Verselbständigung zustande kommen (Filiale, Zweigstelle; s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 84). Bei einem **Produktionsunternehmen** stehen die **materiellen Betriebsmittel** im Vordergrund (zB unterschiedliche Tätigkeiten mit wesens- vd Produkten, mit ggf unterschiedlichen Rohstoffen, eigenen Maschinen und Grundstücken und eigenem (Fach-)Personal; s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 85). Bei einem **Dienstleistungsunternehmen** ist hinsichtlich der sachlichen oder räumlichen Abgrenzung von Betriebsteilen der **eigene Kundenkreis** (und ggf darauf abgestimmte Werbung) mit unterschiedlicher **Vertragsgestaltung und organisatorische Trennung** der vd Tätigkeitsbereiche maßgebend (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 86).

1.2.3.3.2.2 Lebensfähigkeit

HI7294123

Tz. 62

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Lebensfähigkeit ist ein Teilbetrieb, wenn nach der objektiven wirtsch **Struktur** der zu beurteilenden

Betriebseinheit eine **eigenständige betriebliche Tätigkeit** ausgeübt werden könnte (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 87).

1.2.3.3.2.3 Gewerblicher Charakter

HI7294124

Tz. 63

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Der Teilbetrieb muss für sich gesehen alle Merkmale eines Betriebs enthalten. Dies bedeutet, dass die **Tätigkeit im Teilbetrieb** – isoliert betrachtet – **gew Charakter** haben muss (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 88).

1.2.3.3.3 Freiberuflicher Teilbetrieb

HI7294125

Tz. 64

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Die Annahme eines freiberuflichen Teilbetriebs (>selbständiger Teil des Vermögens< iSd § 18 Abs 3 S 1 EStG Teilpraxis, kurz: Teilpraxis) setzt das allgemeine Angebot freiberuflicher Leistungen voraus, die sich von den übrigen Tätigkeiten deutlich abgrenzbar unterscheiden. Die Unterscheidung ist entweder nach **sachlichen** (dh funktional verschiedenartige Tätigkeiten mit zugehörigen unterschiedlichen Kundenkreisen, sog **1. Fallgruppe**, s Tz 65) oder **örtlichen** Gesichtspunkten (dh räumliche Trennung der Wirkungsbereiche bei gleichartiger Tätigkeit, **sog 2. Fallgruppe**, s Tz 66) zu treffen (Rspr-Nachweise s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 96 ff).

1.2.3.3.3.1 Teilpraxis bei verschiedenen Wirkungsbereichen

HI7294126

Tz. 65

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Nach ständiger Rspr liegen bei einer sachlich (dh bezogen auf die Tätigkeit) einheitlichen Praxis selbständige Praxisteile vor, wenn in vd Büros mit besonderem Personal (gleichartige) Tätigkeiten ausgeübt werden, die sich an Mandanten/Kunden in örtlich getrennten Wirkungsbereichen wenden (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 98 ff).

1.2.3.3.3.2 Teilpraxis bei unterschiedlichen Berufstätigkeiten

HI7294127

Tz. 66

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Eine einheitliche Praxis hat mehrere Teilbetriebe, wenn dem Wesen nach verschiedenartige Berufstätigkeiten ausgeübt werden, die sich an unterschiedliche Kunden oder Mandanten richten. Für die Annahme einer Teilpraxis muss noch hinzukommen, dass die unterschiedlichen Tätigkeiten einer gewissen organisatorischen Verselbständigung unterliegen (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 100).

1.2.3.4 Teilbetriebe kraft Fiktion

HI7294128

Tz. 67

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Gem § 16 Abs 1 Nr 1 S 2 EStG und § 15 Abs 1 S 3 UmwStG gilt die 100%ige Beteiligung an einer Kap-Ges des BV als Teilbetrieb. Diese Fiktion ist auf § 20 Abs 1 UmwStG nicht übertragbar. Denn § 20 Abs 1 S 2 UmwStG enthält einen eigenen Sacheinlagetatbestand für die Einbringung einer derartigen Beteiligung. Wird die Beteiligung zusammen mit einem Betrieb eingebracht, ist die Beteiligung unselbständiger Bestandteil des Sacheinlagegegenstands ›Betrieb‹ (s Tz 17). Wird ein Teilbetrieb eingebracht und ist die 100%ige Beteiligung wes Betriebsgrundlage des Teilbetriebs, gehört die Beteiligung als unselbständiger aber notwendiger Bestandteil zum Sacheinlagegegenstand ›Teilbetrieb‹.

1.2.3.4.2 Mitunternehmeranteil

HI7294130

Tz. 68

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Nach § 15 Abs 1 S 3 UmwStG gilt ein MU-Anteil als Teilbetrieb. Diese Fiktion ist nicht auf den Achten Teil des UmwStG übertragbar; dafür besteht auch keine Veranlassung. Denn der der MU-Anteil ist stets ein **eigener** und mit den übrigen dort genannten Sachgesamtheiten **gleichberechtigter Sacheinlagegegenstand** iSd § 20 Abs 1 S 1 UmwStG (ebenso s S/H/S, 4. Aufl, § 20 UmwStG Rn 67 aE; H/B, UmwStG, 2. Aufl, § 20 Rn 99).

1.2.3.4.3 Strom- oder Gasnetz eines Energieversorgungsunternehmens

HI7294131

Tz. 69

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Zur Teilbetriebsfiktion gem § 6 Abs 2 und 4 EnWG bei Energieversorgungsunternehmen s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 105.

1.2.3.5 Teilbetrieb im Aufbau

HI7294132

Tz. 70

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Gegenstand einer Sacheinlage kann auch der sog Teilbetrieb im Aufbau sein (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 106). Dies gilt auch für einen landwirtschaftlichen im Aufbau befindlichen Teilbetrieb (s Urt des BFH v 29.03.2001, BFH/NV 2001, 1248).

1.2.3.6 Teilbetrieb im Ganzen (Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)

HI7294133

Tz. 71

Die Einbringung eines Teilbetriebs erfordert die Übertragung **sämtlicher wes Betriebsgrundlagen** (s Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn 20.08). Fehlt den eingebrachten WG die Teilbetriebseigenschaft, weil nicht alle wes Betriebsgrundlagen übertragen werden, ist von der Veräußerung einer Vielzahl von Einzel-WG im Wege des Tauschs auszugehen. Die erworbene Beteiligung an der aufnehmenden Kap-Ges ist mit dem gW der übertragenen WG anzusetzen, wenn die Beteiligung BV des »Restunternehmens« wird (s § 6 Abs 6 S 1 EStG). Zum Begriff der wes Betriebsgrundlagen s Tz 24 ff; zur Frage der Zurückbehaltung von wes Betriebsgrundlagen s Tz 40 ff.

Die für eine Teilbetriebseinbringung schädliche Zurückbehaltung einer wes Betriebsgrundlage ist gegeben, wenn ein für mehrere Teilbetriebe gemeinschaftlich genutztes wes WG nicht mit übertragen wird (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 108 ff). In diesem Fall spielt **keine Rolle**, ob der (Teil-)Betriebsinhaber aus **wirtsch oder rechtlichen Gründen gehindert** war, das WG einzubringen (s Urt des BFH v 06.05.1999, BFH/NV 1999, 1329 mwNachw).

1.2.3.7 Gemeinsam genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen

HI7294134

Tz. 72

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Wird eine wes Betriebsgrundlage von mehreren Unternehmensbereichen gemeinschaftlich genutzt (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 110) und kommt diesen Unternehmensbereichen eine Teilbetriebseigenschaft zu, liegt die Sacheinlage eines Teilbetriebs iSd § 20 Abs 1 S 1 UmwStG vor, wenn

<ul style="list-style-type: none">entweder das gemischt genutzte WG nach dem Einsatz in den Teilbetrieben zivilrechtlich geteilt und auf die Übernehmerin übertragen wird,	
<ul style="list-style-type: none">an dem gemischt genutzten WG (zB Grundstück) nach dem Verhältnis der tats Nutzung Bruchteilseigentum eingeräumt wird (uE sollte die Billigkeitsregelung der Fin-Verw zu § 15 UmwStG – s Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn 15.07 – wegen der vergleichbaren Problematik auch bei § 20 UmwStG Anwendung finden, glA s Thiel/Eversberg/van Lishaut/Neumann, GmbHR 1998, 397/432 unter e) aa) aE) oder	
<ul style="list-style-type: none">das gesamte gemischt genutzte WG auf die Übernehmerin übertragen wird (und von dieser an den »Restbetrieb« in dem für den zurückbehaltenen Teilbetrieb genutzten Umfang verpachtet wird). In diesem Fall ist der Anforderung an die Teilbetriebsübertragung – nämlich dass alle wes Betriebsgrundlagen des übertragenen Teilbetriebs übergehen – genüge getan. Ob mit dem zurückgebliebenen Betriebsteil nunmehr ohne die gemeinschaftlich genutzte wes Betriebsgrundlage eine begünstigte Teilbetriebseinbringung oder -veräußerung möglich wäre, spielt für die Anwendung des § 20 Abs 1 S 1 UmwStG keine Rolle (s Tz 51).	

Tz. 73

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Ein mehreren Teilbetrieben ›dienendes‹ WG eines Besitzunternehmens iR einer Betriebsaufspaltung ist die Beteiligung an der Betriebs-Kap-Ges, wenn die Betriebs-Kap-Ges vd Teilbetriebe unterhält und das Besitzunternehmen wes Betriebsgrundlagen an die Teilbetriebe überlässt (s Urt des BFH v 04.07.2007, BStBl II 2007, 772).

1.2.3.8 Teilbetriebseigenschaft beim Einbringenden (Blickwinkel und Zeitpunkt)

HI7294135

Tz. 74

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Ob ein Teilbetrieb bei einer Einbringung iSd § 20 Abs 1 S 1 UmwStG vorliegt, ist (einzig) **aus Sicht des Einbringenden** zu beurteilen (Ausnahme nur beim forstwirtschaftlichen Teilbetrieb, s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 112 ff).

Tz. 75

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Die Voraussetzungen des Teilbetriebs müssen (spätestens) zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschl (Beschluss über die Spaltung) oder des Abschlusses des Einbringungsvertrags vorgelegen haben (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 113).

1.2.3.9 Teilbetriebe bei der Betriebsaufspaltung

HI7294136

Tz. 76

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Hat ein **einheitlicher Betrieb** eine eigen-gew Tätigkeit und überlässt auch WG iR einer Betriebsaufspaltung (sog überlagerte Betriebsaufspaltung), ist die Tätigkeit als Besitzgesellschaft ein Teilbetrieb, wenn eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem anderen Betriebsbereich besteht (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 114).

Tz. 77

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Eines von mehreren an dieselbe Betriebsgesellschaft überlassenen Grundstücken stellt keinen Teilbetrieb dar. Im Fall der Betriebsaufspaltung zwischen einem Besitzunternehmen und mehreren Betriebsgesellschaften kann durch die Vermietung ein Teilbetrieb gegeben sein, wenn an eine Betriebsgesellschaft räumlich abgrenzbare Grundstücksteile, die ausschließlich dieser Gesellschaft zuzuordnen sind, durch gesonderten Vertrag vermietet werden. Wird dagegen ein Grundstück beispielsweise als Ganzes an die Betriebsgesellschaften vermietet, liegen selbständige Verwaltungskomplexe nicht vor (Rspr-Nachweise s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 115). Ob die Teilbetriebseigenschaft vd Betriebsteile der Betriebs-Kap-Ges der Besitzgesellschaft zugerechnet werden

gehört (Zuordnungsqualität des Sonder-BV). In diesen Fällen kommt es zu einer Bilanzierungskonkurrenz zwischen der Erfassung im Sonder-BV I bei der nutzenden MU-Schaft und dem eigenen BV des MU. Zur tabellarischen **Übersicht** über die **Sachverhalte der Bilanzierungskonkurrenz und die Auflösung dieser Konkurrenzsituation nach bestimmten Zuordnungsregeln** s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 129.

1.2.4.3.2 Sonderbetriebsvermögen II

HI7294145

Tz. 91

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Sonder-BV II ist anzunehmen, wenn die dem MU gehörenden oder zuzurechnenden WG unmittelbar zur **Begründung** oder **Stärkung** seiner **Beteiligung** eingesetzt werden (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 130).

Tz. 92

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Hierzu gehört zB die **Beteiligung des Kdst** einer GmbH & Co KG an der **Komplementär-GmbH** oder ein **Grundstück**, das der Gesellschafter einer Pers-Ges einem Dritten vermietet, der es an die Gesellschaft untervermietet und das dort eine wichtige Funktion für den Betrieb hat (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 131 ff).

Tz. 93

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Als notwendiges Sonder-BV II kommen **insbes Anteile an Kap-Ges** in Frage. Kennzeichnend für die Sonder-BV-Eigenschaft ist eine besonders **enge wirtsch Verflechtung zwischen der MU-Schaft und der Kap-Ges** derart, dass die eine Gesellschaft eine wes wirtsch Funktion der anderen erfüllt (Einzelheiten s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 132 ff).

1.2.4.3.3 Wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen

HI7294146

Tz. 94

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Die zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der MU-Schaft überlassenen WG des Sonder-BV I (s Tz 89 f) gehören zu den wes Betriebsgrundlagen des MU-Anteil, wenn sie ein wes wirtsch Gewicht für das Unternehmen besitzen. Hier kommen insbes Rechte; Erfindungen und Patente (s Tz 31) sowie Grundstücke in Frage (s Tz 32 ff).

Tz. 95

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Auch **Sonder-BV II** (s Tz 91 ff) kann zu den (funktional) **wes Betriebsgrundlagen** des MU-Anteils gehören (s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 136 ff).

Tz. 96

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Gewillkürtes Sonder-BV (zur Zulässigkeit: s Urt des BFH v 01.03.1994, BStBl II 1995, 241 unter 3. c bb) bbb) (2) zum Sonder-BV I und s Urt des BFH v 07.07.1992, BStBl II 1993, 328 zum Sonder-BV II) ist unter funktionalen Gesichtspunkten regelmäßig **keine wes Betriebsgrundlage**.

Tz. 97

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Schulden, die der MU zur Finanzierung der Beteiligung an der Pers-Ges eingegangen ist, gehören zu seinem passiven Sonder-BV (negatives Sonder-BV II: s Urt des BFH v 27.11.1984, BStBl II 1985, 232 mwNachw). Das negative Sonder-BV II gehört grds nicht zu den wes Betriebsgrundlagen des MU-Anteils. Die für die zurückbehaltene Verbindlichkeit geleisteten Schuldzinsen sind ab der Einbringung (nunmehr) WK bei den Eink aus den erlangten Kap-Anteilen (Einzelheiten s § 20 UmwStG (SEStEG) Tz 139). Unterschreitet der gW der erlangten Kap-Ges-Anteile den Wert der zurückbehaltenen Betriebsschulden, stellen die fortan entstehenden Schuldzinsen (nur) zum einen Teil WK bei den Eink aus Kap-Vermögen und zum anderen Teil nachträgliche BA im Zusammenhang mit der Beteiligung am Betrieb der MU-Schaft dar (s Urt des BFH v 07.07.1998, BStBl II 1999, 209).

Tz. 98

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Wird der MU-Anteil des Kdst einer GmbH & Co KG in die Komplementär-GmbH eingebracht, kann die im Sonder-BV befindliche Beteiligung an der Komplementär-GmbH aus Billigkeitsgründen zurückbehalten werden (s Tz 47 ff). Trotz Zurückbehaltung bleibt § 20 UmwStG anwendbar; die Beteiligung an der Komplementär-GmbH, die die Sonder-BV-Eigenschaft verliert, wird zum Bw in das PV überführt und gilt als Beteiligung iSd § 21 UmwStG. Gleiches gilt für alle Beteiligungen an Kap-Ges des Sonder-BV, wenn der MU-Anteil in die Kap-Ges eingebracht wird, deren Anteile im Sonder-BV gehalten werden.

1.2.4.4 Bruchteil eines Mitunternehmeranteils

HI7294147

Tz. 99

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

UE ist bei Einbringungen bis 31.12.2001 zweifelhaft, ob der Bruchteil eines MU-Anteils Gegenstand einer Sacheinlage nach § 20 Abs 1 S 1 UmwStG sein kann. Dass hierfür ein wirtsch und auch stliches Bedürfnis (zB Verhinderung eines gestrichlichen Erwerbsvorgangs infolge Anteilsvereinigung) besteht, wird nicht in Abrede gestellt; nach dem Wortlaut und der stlichen Systematik der Sacheinlagevorschrift des § 20 Abs 1 S 1 UmwStG wird jedoch uE die Teilanteileinbringung nicht erfasst. Denn die Beteiligung an einer MU-Schaft ist unteilbar (s Tz 83). Eine (beliebige) Untereinheit des MU-Anteils kann daher aus der Sicht des Übertragenden nicht zur Einbringung eines MU-Anteils iSd § 20 Abs 1 S 1 UmwStG genügen. Dass in der Hand der übernehmenden Kap-Ges der ›Teilanteil‹ zu einem (vollwertigen) MU-Anteil wird, ist für die

Bestimmung des Sacheinlagegegenstands hingegen unerheblich. Denn die Qualität des Sacheinlagegegenstands muss zum Zeitpunkt der Einbringung in der Sphäre des Einbringenden gegeben sein. Die Untereinheit eines MU-Anteils ist auch kein ›mitunternehmerischer Teilbetrieb‹ (glA s Tiedke/Wälzholz, DB 1999, 2028; Märkle, DStR 2001, 685 und Wendt, EStB 2001, 152).

Tz. 100

Stand: EL 63 – ET: 06/2008

Nach der **hA** und der Auff der **Fin-Verw** kann der **Bruchteil eines MU-Anteils** Gegenstand einer von § 20 Abs 1 S 1 UmwStG **begünstigten Einbringung** sein (s W/M, § 20 UmwStG Rn 94; H/B, UmwStG, 2. Aufl, § 20 UmwStG Rn 107; S/H/S, 4. Aufl, § 20 UmwStG Rn 126; Hübl in H/H/R, § 20 UmwStG 1977 Rn 34; F/M, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn 59; Merkert in Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn 25; **Fin-Verw**: s Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn 20.13). Diese Behandlung korrespondiert mit der Begünstigung aus der Veräußerung oder Aufgabe des Bruchteils eines MU-Anteils gem §§ 16 Abs 1 Nr 2, Abs 3 S 1 und 34 EStG (s R 139 Abs 4 EStR 2001). Solange zumindest die Veräußerung des Bruchteils eines MU-Anteils als Vorgang nach § 16 Abs 1 Nr 2 EStG behandelt wird (dh bis 31.12.2001), ist es konsequent und auch sachlich gerechtfertigt (sachlich billig), die Einbringung eines Teilanteils iR einer Sacheinlage in eine Kap-Ges (als Unterfall der Betriebsveräußerung nach § 16 EStG, s Vor § 20 UmwStG [vor SEStEG] Tz 31) nach § 20 UmwStG zu begünstigen. Der GrS des BFH hat– zu Recht – Zweifel daran geäußert, dass die Teilanteilsveräußerung nach dem Wortlaut und dem Zweck des Gesetzes von § 16 Abs 1 Nr 2 EStG (idF vor dem UntStFG) erfasst werde (s Urt des BFH v 18.10.1999, BStBl II 2000, 123). Die Gewährung der Tarifvergünstigung nach den §§ 16 iVm 34 EStG für Teilanteilsübertragungen sei **rechtssystematisch kaum zu begründen** (so schon s Patt/Rasche, DStR 1996, 645) und kann sich mit Rücksicht auf die bisherige Rspr und die Besteuerungspraxis (s R 139 Abs 4 S 1 EStR 2001) **allein auf Gründe der Rechtssicherheit** stützen. Die ständige Rspr hat sich diesen Erwägungen angeschlossen und hält für Veräußerungstatbestände von MU-Teil-Anteilen bis 31.12.2001 an der Anwendung des § 16 Abs 1 Nr 2 EStG aus Gründen der Rechtskontinuität (bis zur Änderung des § 16 Abs 1 EStG ab 01.01.2002) fest (zuletzt s Urt des BFH v 14.02.2007, BStBl II 2007, 524).

Infolge einer Änderung des § 16 Abs 1 Nr 2 und 3 EStG und der Hinzufügung eines S 2 in § 16 Abs 1 EStG durch das UntStFG wird für Veräußerungen, die nach dem 31.12.2001 erfolgen (s § 52 Abs 34 S 1 EStG idF des UntStFG) geregelt, dass die Veräußerung (oder Aufgabe) des **Teils** eines MU-Anteils tatbestandlich kein Fall des § 16 EStG ist und somit der Gewinn keiner Tarifiermäßigung nach § 34 EStG unterliegt. Die Sacheinlagevorschrift des § 20 Abs 1 UmwStG ist indes nicht geändert worden und erhält somit keine Bestimmung derart, dass der MU-Teil-Anteil von der Begünstigung des § 20 UmwStG ausgenommen wird. Nach dieser Rechtslage wäre die Einbringung eines MU-Teil-Anteils von § 20 UmwStG erfasst. Hierfür spricht auch die Änderung des § 20 Abs 5 UmwStG. Nach § 20 Abs 5 S 3 UmwStG idF des UntStFG ist bei Einbringungen nach dem 31.12.2001 für einen Einbringungsgewinn (auch bei Tw-Ansatz) im Fall der Sacheinlage von Teilen eines MU-Anteils die von § 20 Abs 5 S 1 und 2 UmwStG geregelte Tarifiermäßigung (s § 34 EStG) und die Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs 4 EStG entfallen. Eine derartige Einschränkung der Begünstigung des Gewinns aus der Einbringung nach § 20 Abs 1 UmwStG (als Folgewirkung der Änderung in § 16 EStG) hätte keine Bedeutung, wenn schon die Einbringung des Teils eines MU-Anteils kein von § 20 Abs 1 S 1 UmwStG erfasster