

Inhaltsübersicht

Einleitung	29
<i>Erster Teil</i>	
Dogmatische Grundlagen und Maßgaben	36
<i>Kapitel 1</i>	
Systematik des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	36
<i>Kapitel 2</i>	
Steuerplanungssicherheit und umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb	60
<i>Zweiter Teil</i>	
Bestandsaufnahme aus theoretischer Sicht	114
<i>Kapitel 3</i>	
Nationales Teilbetriebsverständnis	114
<i>Kapitel 4</i>	
Unionales Teilbetriebsverständnis	130
<i>Kapitel 5</i>	
Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz	144
<i>Dritter Teil</i>	
Analyse aus rechtspraktischer Sicht	162
<i>Kapitel 6</i>	
Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung und daraus folgende Praxisprobleme	162

Kapitel 7

„Absicherung“ des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs mittels verbindlicher Auskunft	227
--	------------

Kapitel 8

Praxisorientierte Lösungsbeiträge de lege lata und de lege ferenda	275
---	------------

Zusammenfassung der Ergebnisse	314
---------------------------------------	------------

Literaturverzeichnis	328
-----------------------------------	------------

Stichwortverzeichnis	355
-----------------------------------	------------

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	29
A. Problemaufriss und Untersuchungsgegenstand	29
B. Relevanz und Ziel der Untersuchung	32
C. Gang der Untersuchung und Schwerpunktsetzung	34
D. Eingrenzung der Untersuchung und Begriffserläuterungen	35
 <i>Erster Teil</i>	
Dogmatische Grundlagen und Maßgaben	36
 <i>Kapitel 1</i>	
Systematik des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	36
A. Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in den Spaltungsvorschriften	36
I. Rechtfertigung und Funktion des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	38
II. Tatbestandliche Besonderheiten des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	40
1. Doppeltes Teilbetriebserfordernis	40
2. Fiktive Teilbetriebe	41
a) Mitunternehmeranteil	41
b) 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	42
3. Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 15 Abs. 2 UmwStG	43
III. Rechtsfolgen des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	44
1. Erfüllung der Teilbetriebsvoraussetzung	45
a) Spaltung auf Kapitalgesellschaft	45
b) Spaltung auf Personengesellschaft	46
2. Scheitern der Teilbetriebsvoraussetzung	47
a) Spaltung auf Kapitalgesellschaft	47
b) Spaltung auf Personengesellschaft	50
B. Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in den Einbringungsvorschriften	51
I. Rechtfertigung und Funktion des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	52
II. Tatbestandliche Besonderheiten des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	53
III. Rechtsfolgen des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	55

1. Erfüllung der Teilbetriebsvoraussetzung	55
a) Einbringung in Kapitalgesellschaft	56
b) Einbringung in Personengesellschaft	57
2. Scheitern der Teilbetriebsvoraussetzung	58
a) Einbringung in Kapitalgesellschaft	58
b) Einbringung in Personengesellschaft	59

Kapitel 2

Steuerplanungssicherheit und umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb	60
A. Grundlagen der Steuerplanungssicherheit	60
I. Begriff und Entwicklung der Steuerplanungssicherheit	60
II. Notwendigkeit und Legitimation der Steuerplanung und der Steuerge- staltung	62
III. Steuerliche Planungsgrundlagen und Planungsunsicherheiten	63
1. Steuerrechtslage als Planungsgrundlage	63
a) Steuergesetze als Ausgangspunkt und Rahmen der Rechtsfindung	64
b) Konkretisierung der Gesetzeslage durch Verlautbarungen der Finanzverwaltung	65
c) Konkretisierung der Gesetzeslage durch Steuerrechtsprechung	67
d) Fazit: Verschmelzung zur Steuerrechtslage	68
2. Wesentliche Unsicherheitsfaktoren und ihre Folgen	69
a) Unsicherheitsfaktoren auf Ebene der Steuergesetze	69
b) Unsicherheitsfaktoren auf Ebene der Finanzverwaltung	70
c) Unsicherheitsfaktoren auf Ebene der Steuerrechtsprechung	71
d) Folgen fehlender Steuerplanungssicherheit	72
B. Steuerplanungssicherheit und ihre verfassungsrechtlichen Parameter	73
I. Dispositions- bzw. Vertrauensschutz	74
1. Grundsätzliches Verbot der Rückwirkung steuerverschärfender Geset- ze	75
2. Grundsätzliches Verbot der Rückwirkung steuerverschärfender Rechtsanwendung	77
II. Rechtssichere Planungsgrundlagen und ihre Anwendung	79
1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	79
2. Bestimmtheit und Klarheit der Besteuerung	80
3. Gleichmäßige Anwendung der Planungsgrundlagen	83
C. Verbindliche Auskunft als verfahrensrechtliche Option der Steuerplanung ..	85
I. Rechtsgrundlage und Zweck der verbindlichen Auskunft	85
II. Beantragung und Erteilung einer verbindlichen Auskunft	87
1. Zuständigkeit	87
2. Antragssteller und Antragsbefugnis	88
3. Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags	89

Inhaltsverzeichnis	13
4. Ermessensentscheidung	90
5. Entscheidungsfrist	91
6. Entscheidungsinhalt	92
7. Gebührenpflicht	92
III. Rechtswirkungen einer verbindlichen Auskunft	93
1. Bindungswirkung	94
a) Merkmal der Sachverhaltsidentität	95
b) Reichweite und Verhältnis zum nachfolgenden Besteuerungsverfahren	96
c) Entfallen der Bindungswirkung nach der StAuskV	97
d) Insbesondere: Bindungswirkung trotz örtlicher Unzuständigkeit	98
2. Korrekturmöglichkeiten	99
3. Rechtsschutzmöglichkeiten	101
a) Nichtauskunft	102
b) Negativauskunft	102
4. Beihilferechtliche Relevanz verbindlicher Auskünfte?	104
D. Steuerplanungssicherheit als Maßgabe des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	108
I. Steuerrisiken und wirtschaftliche Hintergründe	108
II. Verfahrensrechtliche Erwägungen	109
III. Verfassungsrechtliche Maßgaben der rechtssicheren Anwendung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	111
1. Verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs als unbestimmter Rechtsbegriff	111
2. Erfordernis rechtssicherer Konkretisierung auf untergesetzlicher Ebene	112

Zweiter Teil

Bestandsaufnahme aus theoretischer Sicht 114

Kapitel 3

Nationales Teilbetriebsverständnis 114

A. Einkommensteuerliches Teilbetriebsverständnis	114
I. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	115
1. Gewisse Selbständigkeit	115
2. Eigenständige Lebensfähigkeit	118
3. Organische Geschlossenheit	119
4. Originär gewerbliche Tätigkeit	120
5. Sonderfall: Teilbetrieb im Aufbau	121
II. Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	121
1. Wesentliche Betriebsgrundlagen	122

2. Einzelheiten des Übertragungsvorgangs	123
3. Aufgabe der bisherigen gewerblichen Tätigkeit	124
III. Maßgeblicher Beurteilungsblickwinkel und Beurteilungszeitpunkt	125
B. Übertragbarkeit des einkommensteuerlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht	125
I. Grundsätzliche Geltung der Identitätsthese	126
II. Einschränkung durch normspezifische Auslegung	127
III. Stellungnahme	129

Kapitel 4

Unionales Teilbetriebsverständnis	130
A. Konkretisierung der Teilbetriebsdefinition der Fusionsrichtlinie	131
I. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	131
1. Gesamtheit aktiver und passiver Wirtschaftsgüter eines Unternehmensteils	132
2. In organisatorischer Hinsicht selbständiger Betrieb	132
a) Eigenständige Funktionsfähigkeit	132
b) Im Übrigen keine hohen Anforderungen an die Selbständigkeit des Teilbetriebs	134
3. Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit?	136
4. Anerkennung eines Teilbetriebs im Aufbau?	136
II. Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	137
1. Übertragung der Gesamtheit der funktionswesentlichen Wirtschaftsgüter	137
2. Einzelheiten des Übertragungsvorgangs	139
3. Aufgabe der bisher ausgeübten Tätigkeit?	140
III. Maßgeblicher Beurteilungsblickwinkel und Beurteilungszeitpunkt	140
1. Maßgebliche Beurteilungsperspektive	141
2. Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt	142
B. Unbestimmtheit des unionalen Teilbetriebsverständnisses	142
I. Mangel an Steuerplanungssicherheit	143
II. Entwicklungsoffenheit	143

Kapitel 5

Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz	144
A. Vorüberlegungen	144
I. Fehlende Deckungsgleichheit der beiden Teilbetriebsverständnisse	144
1. Vereinbarkeit des nationalen mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis?	145

2. Wesentliche Unterschiede zwischen nationalem und unionalem Teilbetrieb	146
a) Selbständigkeit des Unternehmensteils	146
b) Übertragungsumfang	147
II. Berücksichtigung unionsrechtlicher Vorgaben im Umwandlungssteuerrecht	147
1. Anwendungsvorrang des Unionsrechts und richtlinienkonforme Auslegung	148
2. Umsetzung der Fusionsrichtlinie in nationales Recht	149
a) Jedenfalls: Umsetzung der Fusionsrichtlinie für grenzüberschreitende Sachverhalte	150
b) Möglichkeit einer weitergehenden Umsetzung für reine Inlands-sachverhalte	151
B. Synthese und Beurteilung des Meinungsstands	152
I. Keine Klärung durch die nationale Rechtsprechung	152
II. Im Schrifttum diskutierte Lösungsansätze	153
1. Fortgeltung des nationalen Teilbetriebsbegriffs; „gespaltene“ Auslegung	153
2. Einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsbegriffs	154
3. „Günstigerprüfung“	155
4. Meinungsstand im Sonderfall des § 24 UmwStG	156
III. Stellungnahme	157
1. Überschießende Umsetzung der Fusionsrichtlinie	157
2. Abweichung von der Geltung des unionalen Teilbetriebsbegriffs zugunsten des Steuerpflichtigen?	159
3. Gesamtbetrachtung	160
4. Ergebnis	161

Dritter Teil

Analyse aus rechtspraktischer Sicht 162

Kapitel 6

Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung und daraus folgende Praxisprobleme 162

A. Konkretisierung des Untersuchungsgegenstands	163
B. Darstellung und Würdigung des Teilbetriebsverständnisses der Finanzverwaltung im Einzelnen	166
I. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	167
1. Verwaltungsauffassung	167
2. Vereinbarkeit mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis	168
II. Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	169

1. Notwendiger Übertragungsumfang	169
a) Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen	169
b) Nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter	171
c) Vereinbarkeit mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis?	172
aa) Übertragungserfordernis für wesentliche Betriebsgrundlagen	172
bb) Übertragungserfordernis für nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter	173
2. Zuordnungsfreiheit für neutrales Vermögen	174
3. Anforderung an den Übertragungsvorgang	176
4. Strenges doppeltes Teilbetriebserfordernis	177
a) Verwaltungsansicht und Kritik des Schrifttums	177
b) Widerspruch zu aktueller Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs?	179
c) Würdigung unter Berücksichtigung des unionalen Teilbetriebsverständnisses	180
III. Maßgeblicher Beurteilungsblickwinkel und Beurteilungszeitpunkt	181
1. Verwaltungsauffassung	181
2. Vereinbarkeit mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis?	182
C. Rechtsanwendungsschwierigkeiten und Zweifelsfragen in der Umstrukturierungspraxis (Auswahl)	183
I. Bestimmung der nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren und der zuordnungsfreien Wirtschaftsgüter	184
1. Mangelnde inhaltliche Vorgaben der Finanzverwaltung und Konkretisierungsversuche des Schrifttums	184
2. Einzelprobleme und Praxisbeispiele	186
a) Forderungen und Verbindlichkeiten	186
aa) Forderungen und Verbindlichkeiten aus einem Ergebnisabführungsvertrag	187
bb) Bank- und Kassenbestände, insbesondere Cash-Pooling	191
b) Konzernfunktionen und Wirtschaftsgüter mit Overhead-Funktion	194
aa) Übertragung eines Unternehmensteils der Konzernobergesellschaft	195
bb) Übertragung eines Unternehmensteils einer Konzernfunktionen nutzenden Tochtergesellschaft	196
c) Auf Verträgen beruhende Teilbetriebfunktionen	196
aa) Verträge innerhalb des Konzerns	197
bb) Verträge mit außenstehenden Dritten	198
cc) Anstellungsverträge	200
d) Kapitalanlagen, insbesondere Wertpapierdepots	202
e) Rückstellungen	203
aa) Gewährleistungs- bzw. Prozessrückstellungen	203
bb) Steuerrückstellungen	204
f) Rücklagen nach § 6b EStG	204
3. Auswirkungen auf die Gestaltungspraxis	206

II. Zuordnungsfragen bei von mehreren Teilbetrieben genutzten Wirtschaftsgütern	207
1. Von mehreren Teilbetrieben genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen	207
a) Betriebsimmobilien	208
b) Sonstige (insbesondere immaterielle) Wirtschaftsgüter	210
2. Von mehreren Teilbetrieben genutzte Wirtschaftsgüter ohne Qualität einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage	211
III. Steuerliche Folgen unzutreffender Behandlung von Wirtschaftsgütern ..	215
1. Entstehung erheblicher Steuerrisiken	215
2. Eingrenzungsforderungen im Schrifttum	216
IV. Steuerlicher Übertragungsstichtag als Beurteilungszeitpunkt der Teilbetriebsvoraussetzung	217
1. Veränderungen der Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs im Rückwirkungszeitraum	218
a) Erwerb von Wirtschaftsgütern im Rückwirkungszeitraum	219
b) Ausscheiden und Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rückwirkungszeitraum	219
c) Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts im Rückwirkungszeitraum	221
2. Ertragsteuerneutrale Umsetzung mehrstufiger Kettenumwandlungen ..	222
D. Fazit	225

Kapitel 7

„Absicherung“ des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs mittels verbindlicher Auskunft 227

A. Vorüberlegung: Unabdingbarkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft	227
B. Fallstricke der Einholung einer Teilbetriebsauskunft und praktische Handhabung	228
I. Bestimmung der zuständigen auskunftserteilenden Stelle	229
1. Relevanz der Zuständigkeit für die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft	229
2. Zuständigkeitsproblematik in Umstrukturierungsfällen	230
II. Aufklärung und Darstellung des relevanten Sachverhalts	233
1. Problematik der Sachverhaltsermittlung	234
a) Austausch mit relevanten Ansprechpartnern und typische Fragestellungen	235
b) Schrittweise Identifikation und Zuordnung der betroffenen Wirtschaftsgüter	237
2. Problematik der Sachverhaltsdarstellung im Auskunftsantrag	239
a) Struktur und Aufbau der tatsächlichen Ausführungen	239
b) Inhalt und Umfang der tatsächlichen Ausführungen	241

c) Auswirkungen des Teilbetriebsverständnisses der Finanzverwaltung auf die Sachverhaltsdarstellung	242
aa) Sachverhaltsvortrag bezüglich der Teilbetriebseigenschaft des betroffenen Unternehmensteils	243
bb) Sachverhaltsvortrag bezüglich der Zuordnung der zu übertragenden Wirtschaftsgüter	244
cc) Verwaltungsseitige Pflicht zur sachgerechten Handhabung der Anforderungen an die Sachverhaltsdarstellung	245
d) Abstimmungsbedürfnis mit der Finanzbehörde	246
III. Auskunftsfähige Rechtsfragen	248
1. Generelle Auskunftsfähigkeit der Teilbetriebseigenschaft	248
2. Teilbetriebsbezogene Fragestellungen im Einzelnen	251
a) Erfahrungsgemäß auskunftsfähige Fragestellungen	251
b) Erfahrungsgemäß <i>nicht</i> auskunftsfähige Fragestellungen	252
c) In der Auskunftspraxis problematische Fragestellungen	254
3. Praxishinweise und Formulierungsvorschläge	255
IV. Zeitliche Aspekte	257
1. Kein rechtlicher Anspruch auf zeitnahe Entscheidung	257
2. „Umsetzungssperre“ bis zur Erteilung der verbindlichen Auskunft? ..	258
a) Sachverhaltsverwirklichung in Umstrukturierungsfällen?	259
b) Problemfälle	260
C. Begrenzte Schutzwirkung der Positivauskunft	261
I. Damoklesschwert des Entfallens der Bindungswirkung infolge relevanter Sachverhaltsabweichungen	261
1. Erhöhte Gefahr für Sachverhaltsabweichungen bei Teilbetriebsauskünften	262
2. Abgrenzungsprobleme zwischen unwesentlichen und wesentlichen Sachverhaltsabweichungen bei Teilbetriebsauskünften	263
3. Insbesondere: Streitpotential im Rahmen einer etwaigen Außenprüfung	265
4. Erfordernis und Grenzen der Nachsorge des steuerlichen Beraters im Rahmen der Umsetzung der Teilbetriebsumstrukturierung	265
II. „Unverbindlichkeit“ der erteilten Auskunft bis zur Sachverhaltsverwirklichung	266
III. Restrisiko der Beihilferelevanz der Teilbetriebsauskunft	267
D. Mangel an praxistauglichen Reaktionsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf eine Negativauskunft	268
I. Praktische Grenzen effektiven Rechtsschutzes	269
1. Beschränkter gerichtlicher Prüfungsmaßstab	269
2. Verfahrensdauer und Mangel an Eilrechtsschutzmöglichkeiten	271
II. Modifizierung der Planung und erneute Abstimmung der Teilbetriebsumstrukturierung mit der Finanzverwaltung?	272
E. Fazit	274

*Kapitel 8***Praxisorientierte Lösungsbeiträge de lege lata und de lege ferenda 275**

A. Weiterführende Praxishinweise zur Handhabung von Teilbetriebsumstrukturierungen de lege lata	276
I. Vertragliche Berücksichtigung der steuerlichen Anforderungen	276
1. Sicherstellung der vollständigen Erfassung des Teilbetriebs (insbesondere mittels sog. Auffang- bzw. Catch All-Klausel)	276
2. Absicherung der gescheiterten Übertragung zugeordneter Wirtschaftsgüter (mittels sog. Nachübertragungsklausel bzw. Innenausgleichsregelung)	279
3. Heilung von fehlerhaften Zuordnungen und „Übertragungsversehen“ (mittels sog. Bereinigungsklausel)	281
4. Abstimmung der Vertragsdokumentation auf die verbindliche Teilbetriebsauskunft (mittels sog. Auslegungsklausel)	282
II. Gestaltungsmöglichkeiten zur Schaffung von Teilbetrieben vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag	283
1. Übertragung steuerschädlicher Wirtschaftsgüter auf andere Gruppengesellschaften	284
2. Veräußerung steuerschädlicher Wirtschaftsgüter an Dritte	286
3. Zukauf eines Teilbetriebs	287
4. Exkurs: Steueroptimierter Aufbau eigenständiger Geschäftssparten und Nutzung fiktiver Teilbetriebe	288
III. Verfahrensrechtliche Erwägungen	290
1. Vorabstimmung des Auskunftsantrags mit der Finanzverwaltung	290
a) Frühzeitige Kontaktaufnahme mit der zuständigen Finanzbehörde	290
b) Anregung und Wahrnehmung eines informellen Vorgesprächs auf Grundlage eines Antragsentwurfs	291
2. Weitere Möglichkeiten zur Verfahrensbeschleunigung	293
a) Vermeidung nicht essenzieller Fragestellungen	293
b) Zeitnahe Beantwortung von Rückfragen und Nachfassen bei der Finanzbehörde	294
3. Berücksichtigung behördeninterner Zuständigkeitsregeln, insbesondere Einbeziehung der Betriebsprüfung	294
IV. Steuerversicherung als Alternative zur Teilbetriebsauskunft?	296
1. Vor- und Nachteile der „Versicherungslösung“	297
2. Vorgehen zum Abschluss einer Steuerversicherung (Grundzüge)	299
B. Gedanken zur Reformierung der teilbetriebsbezogenen Rechtslage	300
I. Reformbedürfnis und Reformziele	300
II. Reformansätze und Schlussfolgerungen	301
1. Ausgangspunkt: Anpassung des Umwandlungssteuergesetzes	301
a) Verankerung der einheitlichen Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses im Umwandlungssteuergesetz	302

b) Aussage zum maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt für die Teilbetriebseigenschaft	303
c) Klarstellung zum doppelten Teilbetriebserfordernis bei Abspaltungen	304
2. Folgeüberlegung: Anpassung der untergesetzlichen Rechtslage	304
a) Änderungen der Verwaltungsauffassung	304
aa) Ersatz des Kriteriums der nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter	305
bb) Behandlung von gemischt genutzten (funktionswesentlichen) Wirtschaftsgütern	306
cc) Klarstellungen zur Erteilung verbindlicher Auskünfte in Teilbetriebssachen	308
dd) Kritik am Umwandlungssteuererlass-Entwurf 2023	308
b) Rolle der Rechtsprechung	309
3. Schlussfolgerungen für die Rechtslage zur verbindlichen Auskunft ..	310
a) Schaffung einer Zentralzuständigkeit	310
b) Erweiterung der Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Negativauskünfte	311
c) Anonymisierte Offenlegung verbindlicher Auskünfte?	312
 Zusammenfassung der Ergebnisse	 314
A. Systematik des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	314
B. Steuerplanungssicherheit und umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb	314
C. Nationales Teilbetriebsverständnis	316
D. Unionales Teilbetriebsverständnis	317
E. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz	319
F. Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung und daraus folgende Praxisprobleme	320
G. „Absicherung“ des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs mittels verbindlicher Auskunft	321
H. Praxisorientierte Lösungsbeiträge de lege lata und de lege ferenda	324
 Literaturverzeichnis	 328
Stichwortverzeichnis	355