Urteil vom 07. April 2010, I R 96/08

Steuerneutrale Abspaltung eines Teilbetriebs nur bei Übertragung, nicht bei bloßer Vermietung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen - Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 - Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage

BFH I. Senat

UmwStG § 1 Abs 4, UmwStG § 2 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 1, UmwStG § 11 Abs 1 S 1, UmwStG § 15 Abs 1 S 1, UmwStG § 15 Abs 1 S 2, AO § 174 Abs 5, AO § 351 Abs 2, EStG § 16, FGO § 60 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 3 S 2, KStG § 29 Abs 3, KStG § 47 Abs 1, UmwG § 17 Abs 2, UmwG § 123 Abs 2, UmwG § 125, EWGRL 434/90

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. September 2008, Az: 3 K 1996/06

Leitsätze

1. Die Übertragung eines Teilbetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 liegt nur vor, wenn auf den übernehmenden Rechtsträger alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Teilbetriebs übertragen werden. Daran fehlt es, wenn einzelne dieser Wirtschaftsgüter nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält .

2. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 ist auch auf Abspaltungen anwendbar, bei denen keine Teilbetriebe übertragen werden (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 15.11 Satz 6) .

3. Die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 gilt nicht für die Gesellschafter der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, entstand im Jahr 1990 durch Umwandlung der X. Gegenstand ihres Unternehmens war die Stahl- und Metallverarbeitung.

2 Durch notariellen Vertrag vom 11. August 1999 wurde die Klägerin umfirmiert und ihr Unternehmensgegenstand geändert. Unternehmensgegenstand war seither der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken, Gebäuden und baulichen Anlagen, der Vertrieb von flüssigen und anderen technischen Gasen als Agentur sowie der Groß- und Einzelhandel in diesen und ähnlichen Branchen. Zugleich sollte der Teilbetrieb Stahl- und Metallbearbeitung auf eine neu gegründete GmbH, die S-GmbH, abgespalten werden.

3 Es wurde ein Spaltungsplan auf den Spaltungsstichtag 1. Januar 1999 festgestellt. Der S-GmbH wurden gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen Vermögensgegenstände und Arbeitsverträge der Klägerin übertragen. Ausdrücklich nicht übergehen sollten die Grundstücke, auf denen die S-GmbH ihren Fertigungsbetrieb unterhielt. Diese blieben im Eigentum der Klägerin, die sie mit aufstehenden Gebäuden an die S-GmbH vermietete. Der Mietvertrag lief auf unbestimmte Zeit und konnte nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) unter Einhaltung einer Frist von 12 Monaten zum Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden.

4 Die S-GmbH setzte die übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert an. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass die nach § 15 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG 1995-- für eine Buchwertfortführung erforderliche Übertragung eines Teilbetriebes nicht vorliege, weil die von der S-GmbH genutzten Grundstücksteile, Gebäude und baulichen Anlagen nicht übertragen worden seien. Die Übereignung von Wirtschaftsgütern an die S-GmbH sei deshalb steuerlich als eine Sachausschüttung an deren Gesellschafter zu behandeln. Diese hätten die Wirtschaftsgüter sodann im Rahmen einer Einlage in die S-GmbH eingelegt.

5 Der gegen die entsprechend geänderten Bescheide gerichteten Klage gab das Sächsische FG mit Urteil vom 9. September 2008 3 K 1996/06, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 65, statt.

6 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung formellen und materiellen Rechts. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt, sich in der Sache aber grundsätzlich dem FA angeschlossen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

10 1. Das FG hat zu Recht die S-GmbH nicht zum Verfahren beigeladen.

11 a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte zum finanzgerichtlichen Verfahren notwendig beizuladen, wenn diese an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die gerichtliche Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist der Fall, wenn die Entscheidung nach Maßgabe des materiellen Steuerrechts notwendigerweise und unmittelbar Rechte oder Rechtsbeziehungen des Dritten gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 1988 VII R 56/87, BFHE 153, 472, BStBl II 1988, 789). Die notwendige Beiladung soll sicherstellen, dass eine Sachentscheidung, die die Rechte eines Dritten in der vorbezeichneten Weise betrifft und aus diesem Grunde auch ihm gegenüber nur einheitlich ergehen kann, nicht ohne Beteiligung dieses Dritten erlassen wird (z.B. BFH-Urteil vom 12. Januar 2001 VI R 49/98, BFHE 194, 6, BStBl II 2001, 246).

12 b) Die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung i.S. von § 60 Abs. 3 FGO liegen danach nicht vor.

13 Zwar ist die S-GmbH gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 12 und § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 verpflichtet, die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der Klägerin enthaltenen Werten zu übernehmen, falls das auf die S-GmbH übertragene Vermögen als Teilbetrieb zu beurteilen sein sollte. Die Entscheidung hierüber ist aber erst im Körperschaftsteuerbescheid der S-GmbH zu treffen. Der hier vorliegende Rechtsstreit kann daher nicht unmittelbar gestaltend in die Rechte der S-GmbH eingreifen; vielmehr bedarf es gegenüber der S-GmbH eines weiteren Steuerbescheides (vgl. BFH-Beschluss vom 16. März 1999 VIII B 90/98, BFH/NV 1999, 1232).

14 c) Eine einfache Beiladung gemäß § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG in nicht zu beanstandender Weise jedenfalls deshalb abgelehnt, weil durch die erst in der mündlichen Verhandlung beantragte Beiladung eine wesentliche Verfahrensverzögerung eingetreten wäre. Eine Beiladung gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) hat das FA nicht beantragt.

15 2. Soweit das FA geltend macht, vom FG sei zu Unrecht angenommen worden, die Klage habe sich nicht gegen die Zinsfestsetzungen sowie die Festsetzung eines Solidaritätszuschlages bezogen, ist eine Beschwer des FA nicht erkennbar. Dem FA sind insoweit keine Kosten auferlegt worden. Auch ist nicht dargetan, dass ihm außergerichtliche Auslagen in diesem Zusammenhang entstanden sein könnten.

16 3. Der Senat kann anhand der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob das FG zu Recht angenommen hat, § 351 Abs. 2 AO stehe der Berücksichtigung der materiellen Einwendungen der Klägerin gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1996) nicht entgegen. Da das FG die Revision gegen sein Urteil einschränkungslos zugelassen hat, ist die Revision des FA insoweit statthaft. Das FG hat ausgeführt, zwar sei der Körperschaftsteuerbescheid Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1996. Dies gelte jedoch nicht, soweit für Ausschüttungen der verwendbare Teil des Nennkapitals i.S. des § 29 Abs. 3 KStG 1996 nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1996 betroffen gewesen sei; in diesem Fall weise das Gesetz dem Körperschaftsteuerbescheid keine Funktion eines Grundlagenbescheides zu. Das FA wendet hiergegen zu Recht ein, dass das FG keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob die Klägerin über Nennkapital verfügt, das durch Umwandlung von Rücklagen entstanden ist. Die Revision des FA führt daher insoweit zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

17 4. Das FG hat zu Unrecht angenommen, die Abspaltung der Wirtschaftsgüter auf die S-GmbH habe sich erfolgsneutral vollzogen.

18 a) Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 UmwStG 1995 vorbehaltlich des § 16 UmwStG 1995 entsprechend, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995). Im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung muss das der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehören (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995).

19 Wird ein Teilbetrieb übertragen, können in der steuerlichen Schlussbilanz für das letzte Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft die übergegangenen Wirtschaftsgüter insgesamt mit dem Wert angesetzt werden, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, soweit sichergestellt ist, dass die in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Körperschaft der Körperschaftsteuer unterliegen und eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995).

20 b) Aus dieser Regelung folgt, dass die Spaltung grundsätzlich zum gemeinen Wert zu erfolgen hat (Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rz 45). Nur wenn ein Teilbetrieb übertragen wird, besteht unter den weiteren Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UmwStG 1995 ein Wahlrecht, die Buchwerte oder höhere Werte anzusetzen.

21 c) Die Klägerin hat auf die S-GmbH keinen Teilbetrieb übertragen. Denn sie hat funktional wesentliche Betriebsgrundlagen (Betriebsgrundstück mit aufstehenden Gebäuden und Anlagen) zurückbehalten und diese der S-GmbH nur mietweise überlassen.

22 aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist unter einem Teilbetrieb ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist (BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772; BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123). Ein Teilbetrieb wird nur übertragen, wenn die Tätigkeit endgültig eingestellt wird und sämtliche zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergehen (BFH-Urteile vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395; in BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772). Dabei ist grundsätzlich auf die Situation aus der Sicht des Übertragenden zum Zeitpunkt der Übertragung abzustellen (BFH-Beschluss in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, unter C.V.2.a; BFH-Urteil vom 15. März 2007 III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2008 X B 170/07, BFH/NV 2009, 167).

23 bb) Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist normspezifisch entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck auszulegen (BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 100). Während er als Tatbestandsmerkmal des § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) --entsprechend dem Zweck der §§ 16, 34 EStG nur die zusammengeballte Realisierung der stillen Reserven tariflich zu begünstigen-- nach ständiger Rechtsprechung im Sinne einer kombinierten funktional-quantitativen Betrachtungsweise verstanden wird (vgl. BFH-Urteile vom 13. Februar 1996 VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl II 1996, 409; in BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104; vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176), sind im Rahmen der übrigen Vorschriften, in denen an die Übertragung eines Teilbetriebes bestimmte steuerrechtliche Folgen geknüpft sind, nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Teilbetrieb erforderlich sind, als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen (BFH-Urteil in BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104; Senatsurteil vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, m.w.N.; BMF-Schreiben vom 16. August 2000, BStBl I 2000, 1253). Als funktional wesentlich sind dabei alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben, mithin für die Fortführung des Betriebes notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (BFH-Urteile vom 19. Januar 1983 I R 57/79, BFHE 137, 487, BStBl II 1983, 312; vom 24. August 1989 IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014).

24 Ein Grundstück ist für den Betrieb wesentlich, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH-Urteil vom 14. Februar 2007 XI R 30/05, BFHE 216, 559, BStBl II 2007, 524, m.w.N.). Demzufolge ist grundsätzlich jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804; vom 19. März 2009 IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803; vom 3. September 2009 IV R 61/06, BFH/NV 2010, 404).

25 cc) Das von der Klägerin zurückbehaltene Grundstück und die aufstehenden Gebäude sind danach als wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs der Stahlverarbeitung anzusehen; denn die S-GmbH betreibt auf dem Grundstück und in den Gebäuden ihren Betrieb. Dies hat das FG ebenfalls so gesehen. Es war aber der Auffassung, dennoch sei ein Teilbetrieb übertragen worden. Denn die Klägerin habe das Grundstück nebst aufstehenden Gebäuden an die S-GmbH vermietet, so dass diese in der Lage gewesen sei, den Betrieb fortzuführen. Ferner sei die Erfassung der stillen Reserven in dem übergegangenen Vermögen bei der S-GmbH sichergestellt. Dem ist nicht zu folgen.

26 aaa) § 15 UmwStG 1995 begünstigt nicht jedwede betriebliche Umstrukturierung, sondern nur die im Gesetz genannte Übertragung von Sachgesamtheiten. Das Steuerrecht folgt dem Handelsrecht somit nicht uneingeschränkt. Während § 123 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG 1995) auch eine Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter zulässt (z.B. Goutier in Goutier/Knopf/ Tulloch, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 123 UmwG Rz 12 f.; Teichmann in Lutter, Umwandlungsgesetz, 4. Aufl. 2009, § 123 Rz 12, 23; Asmus in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 15 Rz 13; BTDrucks 12/6885, S. 22) und damit dem Rechtsträger im Ergebnis ein Wahlrecht einräumt, Wirtschaftsgüter durch Einzelrechtsnachfolge zu veräußern oder durch Sonderrechtsnachfolge abzuspalten, ermöglicht das Steuerrecht eine erfolgsneutrale Abspaltung nur bei der Übertragung eines Teilbetriebs. Werden hingegen nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, bleibt es beim Grundsatz, dass stille Reserven aufzudecken und vom bisherigen Rechtsträger zu versteuern sind (BTDrucks 12/6885, S. 22). Demgemäß ist der Umstand, dass die Besteuerung der stillen Reserven in der Zukunft gesichert ist und die wesentlichen Betriebsgrundlagen weiterhin von einem der beiden Rechtsträger betrieblich genutzt werden, zwar eine notwendige, nicht aber eine hinreichende Voraussetzung für die Gewährung des Wahlrechts nach § 11 Abs. 1 UmwStG 1995.

27 bbb) Die für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 maßgebliche "Übertragung eines Teilbetriebs" liegt vielmehr nur dann vor, wenn auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die bis zum Übertragungsvorgang zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Teilbetriebs gehört haben. Daran fehlt es, wenn einzelne dieser Wirtschaftsgüter nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält (a.A. Kutt/Pitzal, Deutsches Steuerrecht 2009, 1243, m.w.N.). Denn in diesem Fall beendet der übertragende Rechtsträger seine gewerbliche Tätigkeit mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebes nicht. Zugleich erhält der übernehmende Rechtsträger nur einen Teil jener Betriebsgrundlagen. Es kann daher nicht von einer Übertragung des Teilbetriebes durch die übertragende Körperschaft und von einer Fortführung durch die übernehmende Körperschaft gesprochen werden (so zutr. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/ Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 15 UmwStG Rz 69). Dementsprechend hat der Senat zu § 20 UmwStG 1977, dem kein abweichender Teilbetriebsbegriff zugrunde liegt, entschieden, dass die bloße Vermietung oder Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage die Übertragung nicht ersetzen kann (Senatsurteil vom 16. Februar 1996 I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342).

28 ccc) Ob von der Übertragung eines Teilbetriebes dann ausgegangen werden kann, wenn das aufnehmende Unternehmen durch die Gestaltung der Nutzungsüberlassung wirtschaftlicher (Mit-)Eigentümer des überlassenen Wirtschaftsgutes wird (Schaumburg/Schumacher in Lutter, a.a.O., Anh. 1 nach § 151 Rz 17; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 69, m.w.N.; Schumacher in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, § 15, Rz 146; Frotscher in Frotscher/ Maas, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 61), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Die Klägerin kann den Mietvertrag über das Grundstück nach den Feststellungen des FG mit einer Frist von einem Jahr kündigen, so dass die Annahme wirtschaftlichen Eigentums der S-GmbH ausscheidet. An dieser Einschätzung änderte auch nichts, wenn --so der Vortrag der Klägerin im Revisionsverfahren-- die Mindestlaufzeit des Mietvertrages später auf fünf und danach auf 15 Jahre verlängert worden sein sollte. Denn ungeachtet der Frage, ob diese späteren Änderungen berücksichtigt werden könnten, ist auch bei einer derartigen Kündigungsfrist die Annahme wirtschaftlichen Eigentums der S-GmbH ausgeschlossen.

29 ddd) Für die Beurteilung des Streitfalles kommt es nicht darauf an, ob die Klägerin ihr Gewerbe auf demselben Grundstück betreibt wie die S-GmbH die Stahl- und Metallverarbeitung. Veräußert nämlich ein Steuerpflichtiger einen von mehreren auf demselben Betriebsgrundstück unterhaltenen Teilbetrieben, belässt er jedoch das beiden Teilbetrieben dienende Betriebsgrundstück in vollem Umfang in seinem Betriebsvermögen, so liegt keine steuerbegünstigte Teilbetriebsveräußerung vor, wenn das Betriebsgrundstück zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des veräußerten Teilbetriebs gehört. Das gilt auch dann, wenn das zurückgehaltene Betriebsgrundstück überwiegend von dem Restbetrieb genutzt wird (BFH-Urteil in BFHE 180, 278, BStBl II 1996, 409). Ob diese zu § 16 EStG ergangene Entscheidung uneingeschränkt auch für die Anwendung des § 15 UmwStG

1995 gilt oder ob eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn sie von mehreren Betrieben genutzt wird, demjenigen Teilbetrieb zugeordnet werden kann, der sie überwiegend nutzt (Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 76; Krebs, Betriebs-Berater --BB-- 1998, 2082; weitergehend Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 62), kann unter den Gegebenheiten des Streitfalls offenbleiben. Die Klägerin hat der S-GmbH eine Grundstücksfläche von 9 617 m^2 vermietet, sodass eine untergeordnete Nutzung des Grundstücks durch die S-GmbH nicht vorliegt, zumal ihr auch mehrere Gebäude, die dem metallverarbeitenden Betrieb dienen, zur ausschließlichen Nutzung überlassen wurden.

30 dd) Die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (Fusionsrichtlinie --FRL--), ist für § 15 UmwStG 1995 nicht einschlägig. Davon abgesehen ist nicht ersichtlich, dass Art. 2 Buchst. i FRL ein abweichender Begriff des Teilbetriebs zu Grunde liegt. Ein Teilbetrieb ist danach die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb darstellen. Daraus folgert der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), dass das selbständige Funktionieren des Betriebes in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt zu beurteilen ist. Die übertragenen Unternehmensteile müssten als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass es hierfür zusätzlicher Investitionen oder Einbringungen bedürfe. Die Funktionsfähigkeit müsse also durch die vorhandenen Eigenmittel des Betriebsteils sichergestellt werden (EuGH-Urteil vom 15. Januar 2002 C-43/00 "Andersen og Jensen", Slg. 2002, I-379, Rz 34 und 35). Dies kann nur so verstanden werden, dass eine Teilbetriebsübertragung nach der FRL ebenfalls grundsätzlich die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen voraussetzt (gl.A. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 71; Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 15 Rz 145; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 61; a.A. Blumers, Der Betrieb --DB-- 2001, 722, 725).

31 c) Da ein Teilbetrieb nicht übertragen wurde, ist im Streitfall das Bewertungswahlrecht des § 11 Abs. 1 UmwStG 1995 nicht entsprechend anwendbar. Die übertragenen Wirtschaftsgüter sind vielmehr mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 9 des Bewertungsgesetzes; Senatsurteil vom 7. Oktober 1970 I R 1/68, BFHE 100, 245, BStBl II 1971, 69). Es handelt sich insoweit um eine Sachausschüttung (verdeckte Gewinnausschüttung) der Klägerin an ihre Gesellschafter, die die Wirtschaftsgüter gegen Gewährung von Beteiligungsrechten (§ 123 Abs. 2 UmwG) in die S-GmbH eingelegt haben (BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 15.11; Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 15 Rz 56 und 63; Asmus in Haritz/Menner, a.a.O., § 15 Rz 10).

32 5. Das FA hat zutreffend den Gewinn im Streitjahr 1998 erfasst.

33 a) Nach den Feststellungen des FG war im Spaltungsplan vom 11. August 1999 der Spaltungsstichtag auf den 1. Januar 1999 festgelegt worden. Diese gemäß § 125 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG 1995 zulässige rückwirkende Bestimmung des Spaltungsstichtages ist auch steuerlich nachzuvollziehen. Das folgt aus § 2 Abs. 1 UmwStG 1995. Nach dieser Vorschrift sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre.

34 Nach allgemeiner Auffassung handelt es sich bei der Bilanz, "die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt" um die in § 17 Abs. 2 UmwG 1995 genannte Schlussbilanz, die der Anmeldung zur Eintragung in das Register beizufügen ist (BFH-Urteil vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550, m.w.N., unter II.1.a aa). Nach den Feststellungen des FG ist der Spaltung als Schlussbilanz gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG 1995 die Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1998 zugrunde gelegt worden, so dass dieses Datum auch der steuerliche Übertragungsstichtag ist. Es bedarf daher keiner Ausführungen dazu, ob die Schlussbilanz i.S. des § 17 Abs. 2 UmwG 1995 stets auf den Schluss des Tages, der dem Umwandlungsstichtag vorausgeht, zu erstellen oder ob er frei wählbar ist (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1550, m.w.N.; vom 22. September 1999 II R 33/97, BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2).

35 b) § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 ist auch auf Abspaltungen anwendbar, bei denen keine Teilbetriebe übertragen werden (gl.A. BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 15.11 Satz 6; Dötsch/ van Lishaut/Wochinger, DB Beilage 7/1998, 28; Schwedhelm/ Streck/Mack, GmbH-Rundschau 1995, 100; Haritz in Haritz/ Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 15 Rz 27; a.A. Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 15 UmwStG Rz 169; Knopf/Hill in Goutier/Knopf/Tulloch, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 86; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 15 UmwStG Rz 98). Nach § 1 Abs. 4 UmwStG 1995 gelten der fünfte bis siebte Teil des Umwandlungssteuergesetzes für alle Aufspaltungen und Abspaltungen i.S. des § 123 Abs. 1 und 2 UmwG 1995, mithin auch für Abspaltungen, in denen

nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Weder § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 noch § 15 UmwStG 1995 enthalten Einschränkungen des Inhalts, dass die steuerliche Rückwirkung auf den Übertragungsstichtag dann nicht gelten soll, wenn lediglich einzelne Wirtschaftsgüter abgespalten wurden. Vielmehr bestimmt § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 nur, dass die §§ 11 bis 13 UmwStG 1995 keine Anwendung finden sollen, wenn die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Abspaltung nicht vorliegen. Die gesetzliche Anordnung, dass die Vorschriften des dritten Teils des Umwandlungssteuergesetzes keine entsprechende Anwendung finden, lässt jedoch die Anwendung der allgemeinen Vorschriften unberührt.

36 Dieses Ergebnis entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, nach dem § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 für sämtliche in § 1 UmwStG 1995 bezeichneten Fälle des Vermögensübergangs gelten soll (BTDrucks 12/6885, S. 16), demnach auch für die Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 123 Abs. 2 UmwG 1995. Es steht überdies mit dem Zweck der Vorschrift in Einklang. Die steuerrechtliche soll ebenso wie die handelsrechtliche Rückwirkung der übertragenden Körperschaft ermöglichen, die Bilanz des letzten Geschäftsjahres als Schlussbilanz zu verwenden (BTDrucks 12/6885, S. 24). Von diesem Ziel werden nicht nur Fälle erfasst, in denen Teilbetriebe, sondern auch einzelne Wirtschaftsgüter abgespalten werden (Bünning, BB 2008, 2679). Denn auch in diesen Fällen wäre ohne eine steuerliche Rückwirkung eine Abspaltung kaum praktikabel, da andernfalls allein für steuerliche Zwecke eine Zwischenbilanz zum Zeitpunkt der Registereintragung erstellt werden müsste.

37 6. Das FA hat aber zu Unrecht die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 bereits im Jahr 1998 hergestellt. Wie das BMF zutreffend vorgetragen hat, regelt § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 seinem Wortlaut und Zweck nach nur die Ermittlung des Einkommens und des Vermögens der übertragenden sowie der übernehmenden Körperschaft. Bezogen auf die Verteilung des Einkommens an die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft enthält er keine Bestimmung. Die Rückwirkungsfiktion gilt daher nur für die an der Spaltung beteiligten Rechtsträger, nicht hingegen für deren Gesellschafter. Für diese bleibt es vielmehr bei dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz, dass Sachverhalte grundsätzlich nicht auf zurückliegende Zeitpunkte zurückwirken. Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei dem übertragenden Rechtsträger ist daher erst zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses --also zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Abspaltung-- vorzunehmen (vgl. Senatsurteil vom 14. Juli 2004 I R 16/03, BFHE 207, 147, BStBl II 2004, 1010).

38 7. Das FG ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Die Feststellungen des FG lassen kein abschließendes Urteil darüber zu, ob der vom FA angesetzte Aufschlag von 137.834 DM, den das FA zusätzlich zu den Werten des Gutachtens der Handwerkskammer Dresden vorgenommen hat, zutreffend ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de