

# **Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG**

## **Inaugural-Dissertation**

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch  
die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-  
Universität zu Münster

vorgelegt von Patric Sonderrmann  
aus Hagen  
2014

Erster Berichtstatter:	Prof. Dr. Christian Jahndorf
Zweiter Berichtstatter:	Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet
Dekan:	Prof. Dr. Ingo Saenger
Tag der mündlichen Prüfung:	14.04.2015

# Gliederung

<b>GLIEDERUNG</b> .....	<b>I</b>
<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>II</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>VI</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>TEIL A. EINFÜHRUNG IN DAS THEMA</b> .....	<b>2</b>
I. PROBLEMSTELLUNG .....	2
II. BEGRIFFSBESTIMMUNG DURCH DAS BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN .....	4
III. ZIEL UND GANG DER UNTERSUCHUNG .....	10
<b>TEIL B. DER NATIONALE TEILBETRIEBSBEGRIFF</b> .....	<b>12</b>
I. DER TEILBETRIEB INNERHALB DES EINKOMMEN- UND UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES .....	12
II. DEFINITION DES TEILBETRIEBSBEGRIFFS .....	30
III. WESENTLICHE BETRIEBSGRUNDLAGEN DES TEILBETRIEBS .....	56
IV. TEILBETRIEBE BEI BETRIEBSAUFSPALTUNG UND BETRIEBSVERPACHTUNG .....	94
V. SONDERFORMEN DES TEILBETRIEBS .....	105
VI. ZEITPUNKT FÜR DAS VORLIEGEN DER TEILBETRIEBSVORAUSSETZUNGEN IM UMWSTG .....	111
<b>TEIL C. DER EUROPÄISCHE TEILBETRIEBSBEGRIFF</b> .....	<b>119</b>
I. EUROPÄISCHER TEILBETRIEB UND FUSIONSRICHTLINIE .....	119
II. KONKRETISIERUNG DES TEILBETRIEBSBEGRIFFS .....	128
III. VERGLEICH MIT DEM NATIONALEN TEILBETRIEBSBEGRIFF .....	139
<b>TEIL D. REICHWEITE DES EUROPÄISCHEN TEILBETRIEBSBEGRIFFS</b> .....	<b>164</b>
I. GELTUNG INNERHALB DES ANWENDUNGSBEREICHS DER FUSIONSRICHTLINIE .....	164
II. GELTUNG AUßERHALB DES ANWENDUNGSBEREICHS DER FUSIONSRICHTLINIE .....	181
<b>TEIL E. SCHLUSSBETRACHTUNG</b> .....	<b>216</b>
I. ZUSAMMENFASSUNG .....	216
II. EUROPÄISCHES TRANSPARENZGEBOT UND VORSCHLAG EINER NEUFASSUNG DES UMWSTG .....	220

# Inhaltsverzeichnis

<b>GLIEDERUNG</b> .....	<b>I</b>
<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>II</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>VI</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>TEIL A. EINFÜHRUNG IN DAS THEMA</b> .....	<b>2</b>
I. PROBLEMSTELLUNG .....	2
II. BEGRIFFSBESTIMMUNG DURCH DAS BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN .....	4
1. Schreiben vom 25.03.1998 und 16.08.2000 .....	4
2. Der Umwandlungssteuererlass 2011 .....	6
a) Aufgabe des nationalen Teilbetriebsverständnisses .....	6
b) Stellungnahmen zum Umwandlungssteuererlass 2011 durch die Literatur.....	8
III. ZIEL UND GANG DER UNTERSUCHUNG .....	10
<b>TEIL B. DER NATIONALE TEILBETRIEBSBEGRIFF</b> .....	<b>12</b>
I. DER TEILBETRIEB INNERHALB DES EINKOMMEN- UND UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES .....	12
1. Der Teilbetrieb innerhalb des § 16 Abs. 1 EStG.....	12
a) Systematik des § 16 EStG.....	12
b) Telos des § 16 EStG .....	13
2. Der Teilbetrieb innerhalb des § 15 UmwStG.....	17
a) Systematik des § 15 UmwStG .....	17
b) Telos des § 15 UmwStG .....	20
3. Der Teilbetrieb innerhalb des § 20 UmwStG .....	22
a) Systematik des § 20 UmwStG .....	22
b) Telos des § 20 UmwStG .....	23
4. Der Teilbetrieb innerhalb des § 24 UmwStG .....	26
a) Systematik des § 24 UmwStG .....	26
b) Telos des § 24 UmwStG .....	28
II. DEFINITION DES TEILBETRIEBSBEGRIFFS.....	30
1. Definition der Rechtsprechung.....	30
2. Teilbetriebsmerkmale.....	31
a) Lebensfähigkeit .....	31
b) Gewisse Selbstständigkeit.....	33
aa) Allgemeines.....	33
bb) Abgrenzungsmerkmale.....	35
(1) Räumliche Trennung vom Hauptbetrieb .....	35

(2)	Abgegrenzter örtlicher Wirkungsbereich .....	36
(3)	Eigener Kundenstamm .....	37
(4)	Eigene Verwaltung und interne Organisation.....	38
(5)	Gesonderte Buchführung.....	41
(6)	Eigenes Personal .....	42
(7)	Eigenes Anlagevermögen.....	43
(8)	Getrenntes Auftreten am Markt.....	44
(9)	Ungleichartige betriebliche Tätigkeit .....	45
cc)	Gewichtung der Merkmale bei Fertigungs-, Handels- und Dienstleistungsbetrieben .....	46
(1)	Fertigungsbetriebe.....	46
(2)	Handelsbetriebe.....	46
(3)	Dienstleistungsbetriebe .....	49
dd)	Sonderfall: Freiberufliche Teilpraxis.....	50
c)	Organische Geschlossenheit .....	52
d)	Originär gewerbliche Tätigkeit des Teilbetriebs .....	53
III.	WESENTLICHE BETRIEBSGRUNDLAGEN DES TEILBETRIEBS .....	56
1.	<i>Standpunkte der Literatur</i> .....	56
2.	<i>Objektive Auslegung</i> .....	58
a)	Auslegung nach dem Wortlaut.....	58
b)	Auslegung nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes .....	62
aa)	Normspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs und Wertungswidersprüche .....	62
bb)	Schlussfolgerung für das UmwStG .....	63
(1)	Grundsatz: unterschiedliche Zwecksetzung von Einkommen- und Umwandlungssteuerrecht 63	
(2)	Ausnahme: identische Zwecksetzung innerhalb der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG .....	64
(3)	§§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG als Rechtsgrundverweis auf die Vorschriften des EStG ....	67
c)	Auslegung nach der Systematik des Gesetzes.....	68
aa)	Vermeidung von Wertungswidersprüchen durch die systematische Auslegung.....	68
bb)	Auslegung des Teilbetriebsbegriffs <i>innerhalb</i> des Systems des EStG und UmwStG.....	69
cc)	Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im System <i>zwischen</i> EStG und UmwStG.....	71
(1)	Rechtsgrundverweis nach der Systematik zwischen EStG und UmwStG .....	71
(2)	Kein Widerspruch durch die Möglichkeit einer gestalterischen Umgehung des § 16 EStG....	73
(3)	Kein Widerspruch durch § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG .....	76
3.	<i>Historische Auslegung</i> .....	78
4.	<i>Ergebnis der Auslegung</i> .....	83
a)	Zusammenfassung des Auslegungsergebnisses .....	83
b)	Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs .....	84
aa)	Bedeutung der funktionalen Betrachtungsweise.....	84
bb)	Konkretisierung des Erforderlichkeitszusammenhangs .....	88
IV.	TEILBETRIEBE BEI BETRIEBSAUFSPALTUNG UND BETRIEBSVERPACHTUNG.....	94
1.	<i>Betriebsaufspaltung</i> .....	94
a)	Betriebsaufspaltung und Teilbetriebe .....	94
b)	Keine Möglichkeit der Zurechnung nach der Rechtsprechung .....	96

c) Teilbetriebseigenschaft auf der Ebene der Besitzgesellschaft.....	98
d) Kritische Würdigung der fehlenden Zurechnungsmöglichkeit .....	99
2. <i>Betriebsverpachtung</i> .....	101
V. SONDERFORMEN DES TEILBETRIEBS.....	105
1. <i>Teilbetrieb im Aufbau</i> .....	105
2. <i>Teilbetriebsfiktion im UmwStG</i> .....	107
VI. ZEITPUNKT FÜR DAS VORLIEGEN DER TEILBETRIEBSVORAUSSETZUNGEN IM UMWSTG .....	111
1. <i>Überblick</i> .....	111
2. <i>Kritische Würdigung</i> .....	112
a) Auswirkungen für die Praxis.....	112
b) Dogmatische Untersuchung .....	114
<b>TEIL C. DER EUROPÄISCHE TEILBETRIEBSBEGRIFF .....</b>	<b>119</b>
I. EUROPÄISCHER TEILBETRIEB UND FUSIONSRICHTLINIE .....	119
1. <i>Teilbetriebserfordernis nach der Fusionsrichtlinie</i> .....	119
a) Umwandlung von Kapital- und Personengesellschaften.....	119
b) Abspaltung und Einbringung von Unternehmensteilen .....	121
c) Sonderfall: Spaltung .....	122
2. <i>Zweck der Fusionsrichtlinie und Konsequenzen für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs</i> .....	125
II. KONKRETISIERUNG DES TEILBETRIEBSBEGRIFFS.....	128
1. <i>Die Rechtsprechung des EuGH</i> .....	128
a) Die Entscheidung Andersen og Jensen .....	128
b) Die Entscheidung Europartner .....	131
2. <i>Teilbetriebsverständnis der Literatur</i> .....	134
III. VERGLEICH MIT DEM NATIONALEN TEILBETRIEBSBEGRIFF .....	139
1. <i>Merkmal Funktionsfähigkeit</i> .....	139
a) Notwendige Selbstständigkeit bzw. Funktionsfähigkeit nach FRL und UmwStG.....	139
b) Unterschiede bei der Bestimmung der Selbstständigkeit bzw. Funktionsfähigkeit.....	142
2. <i>Dem Teilbetrieb zuzuordnende Wirtschaftsgüter</i> .....	149
a) Vorüberlegungen .....	149
b) Zuordenbare Wirtschaftsgüter .....	149
aa) Definition der zuordenbaren Wirtschaftsgüter.....	149
bb) Zuordenbare Wirtschaftsgüter und quantitative Betrachtungsweise.....	154
3. <i>Die Übertragung des Teilbetriebs</i> .....	156
4. <i>Folgeprobleme aus der Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs</i> .....	160
5. <i>Zusammenfassung</i> .....	162
<b>TEIL D. REICHWEITE DES EUROPÄISCHEN TEILBETRIEBSBEGRIFFS .....</b>	<b>164</b>
I. GELTUNG INNERHALB DES ANWENDUNGSBEREICHS DER FUSIONSRICHTLINIE.....	164
1. <i>Unmittelbare Anwendung und richtlinienkonforme Auslegung</i> .....	164
a) Verhältnis zwischen unmittelbarer Anwendung und richtlinienkonformer Auslegung .....	164

b)	Richtlinienkonforme Auslegung des Umwandlungssteuergesetzes .....	169
c)	Unmittelbare Anwendung der Fusionsrichtlinie .....	175
2.	<i>Prinzip der Meistbegünstigung als Grenze der unmittelbaren Anwendung und richtlinienkonformen Auslegung</i> .....	177
II.	GELTUNG AUßERHALB DES ANWENDUNGSBEREICHS DER FUSIONSRICHTLINIE .....	181
1.	<i>Gespaltene und einheitliche Auslegung hybrider Rechtsnormen</i> .....	181
2.	<i>Überschießend-richtlinienkonforme Auslegung aus der Perspektive des Gemeinschaftsrechts</i> 182	
a)	Fehlende Rechtsgrundlage im Gemeinschaftsrecht .....	182
b)	Keine mittelbare Missachtung des europäischen Vorrangs.....	186
c)	Keine Inländerdiskriminierung .....	188
d)	Die Leur/Bloem und Giloy-Rechtsprechung des EuGH .....	191
3.	<i>Überschießend-richtlinienkonforme Auslegung aus der Perspektive des nationalen Rechts</i> .....	194
a)	Quasi-richtlinienkonforme Auslegung und verfassungskonforme Auslegung.....	194
b)	Quasi-richtlinienkonforme Auslegung des UmwStG in der Form des SStEG.....	197
aa)	Wortlautargument.....	197
bb)	Systematik .....	198
cc)	Wille des Gesetzgebers.....	199
c)	Korrektur durch verfassungskonforme Auslegung .....	205
aa)	Interpretatorische Vorrangregel zugunsten der verfassungskonformen Auslegung.....	205
bb)	Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip.....	205
cc)	Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz: unzulässige Inländerdiskriminierung .....	209
(1)	Anwendbarkeit des Art. 3 GG.....	209
(2)	Eingriff und Rechtfertigung .....	213
	<b>TEIL E. SCHLUSSBETRACHTUNG .....</b>	<b>216</b>
I.	ZUSAMMENFASSUNG .....	216
1.	<i>Normspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs</i> .....	216
2.	<i>Nationaler und europäischer Teilbetriebsbegriff</i> .....	217
3.	<i>Reichweite des europäischen Teilbetriebsbegriff</i> .....	218
II.	EUROPÄISCHES TRANSPARENZGEBOT UND VORSCHLAG EINER NEUFASSUNG DES UMWSTG .....	220
1.	<i>Europäisches Transparenzgebot</i> .....	220
2.	<i>Vorschlag einer Neufassung des UmwStG</i> .....	222

## Literaturverzeichnis

- Alhager, Eleonor*                      Restructures of Companies in Swedish Income Tax Law – What is a Branch of Activity?, Scandinavian Studies in Law, 2003, S. 11
- Auer, Marietta*                        Neues zu Umfang und Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung, Neue Juristische Wochenschrift 2007, S. 1106 (zit.: Auer, NJW 2007, 1106)
- Bamberger, Georg/  
Roth, Herbert*                        Beck'scher Online-Kommentar Bürgerliches Gesetzbuch, Edition 27, Mai 2013 (zit.: Beck'scher Online Kommentar-Bearbeiter)
- Bärenz, Christian*                    Die Auslegung der überschießenden Umsetzung von Richtlinien am Beispiel des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts, Der Betrieb 2003, S. 375 (zit.: Bärenz, DB 2003, 375)
- Becker, Enno*                         Handkommentar der Reichsteuergesetze II, 3. Teil, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3. Teil, Stuttgart 1933 (zit.: Handkommentar der Reichsteuergesetze, EinkStG)
- Beinert, Stefanie*                    Teilbetriebsbegriff nach UmwStG, Steuerberater-Jahrbuch 2011/2012, S. 153 (zit.: Beinert, StJB 2011/2012, 153)
- Beinert, Stefanie/  
Benecke, Andreas*                    Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, Finanz-Rundschau 2010, S. 1009 (zit.: Beinert/Benecke, FR 2010, 1009)
- Beisel, Wilhelm/  
Klumpp, Hans-Hermann*            Der Unternehmenskauf, 6. Aufl. München 2009
- Benecke, Andreas u.a.*                Reform des Umwandlungssteuerrechts, Stuttgart 2007
- Benecke, Andreas/  
Schnitger, Arne*                    Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Aufnahme transparenter Gesellschaften – zwei unvereinbare Ziele? – Teil I, Internationales Steuerrecht 2005, 606, 610 (zit. Benecke/Schnitger, IStR 2005, 606)

- Benz, Sebastian/  
Rosenberg, Oliver* Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), Der Betrieb 2012, Beilage zu Heft 2, S. 38  
(zit.: Benz/Rosenberg, DB 2012, Beilage zu Heft 2, 38)
- Beutel, David* Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, Steuerrecht kurzgefaßt 2012, S. 1  
(zit.: Beutel, SteuK 2012, 1)
- Bien, Roland u.a.* Umwandlung und Körperschaft, Deutsches Steuerrecht 1998, Beihefter zu Heft 17, S. 4  
(zit.: Bien ua, DStR 1998, Beihefter zu Heft 17, 4)
- Birk, Dieter* Steuerrecht, 16. Aufl. Heidelberg 2013
- Birle, Jürgen Paul u.a.* Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 2/13, München 2013  
(zit.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon-Bearbeiter)
- Bleckmann, Albert* Der allgemeine Gleichheitssatz beim Zusammenwirken des Europäischen Gemeinschaftsrechts mit dem nationalen Recht, Neue Juristische Wochenschrift 1985, S. 2856  
(zit.: Bleckmann, NJW 1985, 2856)
- Blumers, Wolfgang* Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, Der Betrieb 2001, S. 722  
(zit.: Blumers, DB 2001, 722)
- Blumers, Wolfgang* Teilbetriebe und wesentliche Betriebsgrundlagen, Der Betrieb 2010, S. 1670  
(zit.: Blumers, DB 2010, 1670)
- Blumers, Wolfgang* Europäische Umwandlungen mit Teilbetrieben, Betriebs-Berater 2008, S. 2041  
(zit.: Blumers, BB 2008, 2041)
- Blumers, Wolfgang* Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, Betriebs-Berater 2011, S. 2204  
(zit.: Blumers, BB 2011, 2204)
- Blümich, Walter* Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar Loseblattsammlung, Band 2, 5, Stand Juni 2013  
(zit.: Blümich-Bearbeiter, EStG/KStG/GewStG)

- Bordewig, Arno/  
Brandt, Jürgen*                      Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsamm-  
lung, Band 5, Stand Juni 2013  
(zit.: Bordewig/Brandt-Bearbeiter, EStG)
- Bösch, Rainer*                        Die Inländerdiskriminierung,  
Jura 2009, S. 91
- Boulogne, Frederik/  
Gooijer, Jan*                        Merger Directive: Conceptual Clarity of the Term “Branch  
of Activity” Needed,  
European Taxation 2013, S. 243
- Brandenberg, Hermann*            Abschied vom Gesamtplan – neuer Betriebsbegriff,  
Der Betrieb 2013, S. 17  
(zit.: Brandenberg, DB 2013, 17)
- Bullinger, Patrick*                   Inländerdiskriminierung im Steuerrecht am Beispiel des  
§ 8 Nr. 7 GewStG,  
Internationales Steuerrecht 2005, S. 370  
(zit.: Bullinger, IStR 2005, 370)
- Calliess, Christian/  
Ruffert, Matthias*                EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Uni-  
on mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar,  
4. Aufl. München 2011  
(zit.: Calliess/Ruffert-Bearbeiter, EUV/AEUV)
- Canaris, Claus-Wilhelm*           Die richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung  
im System der juristischen Methodenlehre, für Franz Byd-  
linski, 2002, S. 47  
(zit.: FS-Bydlinski)
- Carlè, Thomas/  
Demuth, Ralf/  
Fuhrmann, Claas/  
Strahl, Martin*                      Umwandlungen – Der neue Umwandlungssteuer-Erlass,  
2. Aufl. Köln, 2012  
(zit.: UmwStE)
- Claß, Günther/  
Weggenmann, Hans*               Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuer-  
recht – entscheidet zukünftig der EuGH?!,  
Betrieb-Berater 2012, S. 552  
(zit.: Claß/Weggenmann, BB 2012, 552)
- Dauses, Manfred A.*                Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblattsammlung,  
Band 1, Stand Juli 2012  
(zit.: Dauses-Bearbeiter, EU-Wirtschaftsrecht)
- Desens, Marc*                        Steuerrechtliche Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapi-  
talgesellschaften,  
Deutsches Steuerrecht 2010, Beihefter zu Heft 46, S. 80  
(zit.: Desens, DStR 2010, Beihefter zu Heft 46, 80)

- Deutsch, Markus* Eingabe des DStV zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, abrufbar unter [www.dstv.de](http://www.dstv.de)
- Dieners, Peter/  
Reese, Ulrich* Handbuch des Pharmarechts, 1. Aufl. München 2010  
(zit.: PharmaR-Hdb-Bearbeiter)
- Dötsch, Ewald/  
Patt, Joachim/  
Pung, Alexandra/  
Möhlenbrock, Rolf* Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl. Stuttgart 2012  
(zit.: D/P/P/M-Bearbeiter, UmwStG)
- Dötsch, Ewald/  
Pung, Alexandra/  
Möhlenbrock, Rolf* Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 5, Stand August 2013  
(zit.: D/P/M-Bearbeiter, KSt)
- Drexl, Josef* Die gemeinschaftsrechtliche Pflicht zur einheitlichen Auslegung hybrider Rechtsnormen, Festschrift für Andreas Heldrich zum 70. Geburtstag, München 2005, S. 67  
(zit.: FS-Heldrich)
- Emde, Raimond* Das Handelsvertreterausgleichsrecht muss neu geschrieben werden – Folgen des EuGH-Urteils vom 26.03.2009, Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1478  
(zit.: Emde, DStR 2009, 1478)
- Engert, Andreas* Umstrukturierungen unter Beteiligung von EU-Auslandsgesellschaften im deutschen Steuerrecht, Deutsches Steuerrecht 2004, S. 664  
(zit.: Engert, DStR 2004, 664)
- Epping, Volker/  
Hillgruber, Christian* Beck'scher Online Kommentar, Grundgesetz, Edition 18, Stand Mai 2013  
(zit.: Beck'scher Online Kommentar-Bearbeiter, GG)
- Feldgen, René* Der Teilbetrieb im Steuerrecht, Die Unternehmensbesteuerung 2012, S. 459  
(zit.: Feldgen, Ubg 2012, 459)
- Förster, Guido* Der finale Umwandlungssteuererlass 2011 – Abweichungen gegenüber dem Entwurf, GmbH-Rundschau 2012, 237  
(zit.: Förster, GmbHHR 2012, 237)
- Frotscher, Gerrit* Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Stand Juli 2013  
(zit.: Frotscher-Bearbeiter, UmwStG)

- Frotscher, Gerrit* Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 4, Stand Juli 2013  
(zit.: *Frotscher-Bearbeiter*, EStG)
- Frotscher, Gerrit* Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, Umwandlungssteuergesetz, Umwandlungssteuererlass 2011 (Erstkommentierung), Freiburg 2012  
(zit.: *Frotscher*, UmwStE 2011)
- Franz, Matthias/  
Winkler, Hartmut/  
Polatzky, Robert* Einbringung in Kapitalgesellschaften, Betriebs-Berater 2011, Beilage Nr. 35, S. 15  
(zit.: *Franz/Winkler/Polatzky*, BB 2011, Beilage Nr. 35, 15)
- Gebert, Daniel* Das doppelte Teilbetriebserfordernis des § 15 UmwStG – Gemeinsam genutzte Betriebsimmobilien als Hindernis für die Steuerneutralität der Abspaltung?, Deutsches Steuerrecht 2010, S. 1774  
(zit.: *Gebert*, DStR 2010, 1774)
- Gemmel, Heiko/  
Schultes-Schnitzlein, Stefan* Einbringungen i. S. der §§ 20, 21 UmwStG, Neue Wirtschaftsbriefe 2012, S. 731  
(zit.: *NWB* 2012, 731)
- Gille, Michael* Missbrauchstypisierungen im neuen Umwandlungssteuerrecht: Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie?, Internationales Steuerrecht 2007, S. 194  
(zit.: *Gille*, IStR 2007, 194)
- Goebel, Sören/  
Ungemach, Markus* Der Teilbetrieb – Definitionen nach der Rechtsprechung sowie nach dem neuen Umwandlungssteuererlass, Deutsche Steuer-Zeitung 2012, S. 353  
(zit.: *Goebel/Ungemach*, DStZ 2012, 353)
- Goebel, Sören/  
Ungemach, Markus/  
Seidenfad, Steffi* Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Überblick, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, S. 354  
(zit.: *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354)
- Goebel, Sören/  
Boller, Tino/  
Ungemach, Markus* Die Zuordnung von Beteiligungen zum Betriebsvermögen im nationalen und internationalen Kontext, Internationales Steuerrecht 2008, S. 643  
(zit.: *Goebel/Boller/Ungemach*, IStR 2008, 643)
- Goutier, Klaus/  
Knopf, Otto/  
Tulloch, Anthony* Kommentar zum Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz - Umwandlungssteuergesetz, 1. Aufl. 1996  
(zit.: *Goutier/Knopf/Tulloch-Bearbeiter*, UmwStG)

- Grabitz, Eberhard/  
Hilf, Meinhard/  
Nettesheim, Martin* Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, Loseblatt-  
sammlung, Stand Mai 2013  
(zit.: Grabitz/Hilf/Nettesheim-Bearbeiter)
- Graw, Christian* Der Teilbetriebsbegriff im UmwSt-Recht nach dem UmwStE  
2011,  
Der Betrieb 2013, S. 1011  
(zit.: Graw, DB 2013, 1011)
- Graw, Christian* Der Teilbetriebsbegriff im UmwSt-Recht nach dem UmwStE  
2011,  
Institut Finanzen und Steuern e.V. Schrift Nr. 488 (2013)  
(zit.: Graw, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013))
- Greil, Stefan* Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht,  
Steuer und Wirtschaft 2011, S. 84  
(zit.: Greil, StuW 2011, 84)
- Gummert, Hans/Weiper, Lutz/  
Bälz, Ulrich/  
Bezenberger, Gerold* Münchener Handbuch des Gesellschaftsrecht, Band 2,  
3. Aufl. München 2009  
(zit.: Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht-Bearbeiter)
- Haase, Florian/  
Hruschka, Franz* Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Berlin 2012  
(zit.: Haase/Hruschka-Bearbeiter, UmwStG)
- Haritz, Detlef/Menner, Stefan* Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl. 2010  
(zit.: H/M-Bearbeiter, UmwStG)
- Harte-Bavendamm, Henning/  
Henning-Bodewig, Frauke* Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, Kommentar,  
3. Aufl. München 2013  
(zit.: Harte-Bavendamm/Henning-Bodewig-Bearbeiter,  
UWG)
- Heiner, Martin* Der steuerliche Teilbetrieb – Rechtliche Grundlagen und  
praktische Bedeutung im VEW-Konzern, Festschrift für  
Hans-Diether Imhoff, 1. Aufl. Frankfurt a.M. 1998, S. 193  
(zit.: FS-Imhoff)
- Helminen, Marjaana* EU Tax Law – Direct Taxation, Amsterdam 2011
- Hennrichs, Joachim* Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche  
Handelsbilanzrecht,  
Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1997,  
S. 66  
(zit.: Hennrichs, ZGR 1997, 66)

- Herdegen, Matthias* Europarecht, 13. Aufl. München 2011
- Herlinghaus, Andreas* Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs?, Festschrift für Wienand Meilicke, 1. Aufl. Baden-Baden 2010, S. 159  
(zit.: FS-Meilicke)
- Herrmann, Carl/  
Heuer, Gerhard/  
Raupach, Arndt* Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Köln, Band 5, Stand Juni 2013  
(zit.: H/H/R-Bearbeiter, EStG)
- Herrmann, Christoph/  
Michl, Walther* Wirkungen von EU-Richtlinien, Juristische Schulung S 2009, S.1065  
(zit.: Herrmann/Michl, JuS 2009, 1065)
- Herzig, Norbert/  
Förster, Guido* Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuerrecht, Der Betrieb 1995, S. 338  
(zit.: Herzig/Förster, DB 1995, 338)
- Herzig, Norbert/  
Rieck, Ulrich* Europäisierung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung, Internationales Steuerrecht 1998, S. 309  
(zit.: Herzig/Rieck, IStR 1998, 309)
- Heurung, Rainer/  
Engel, Benjamin/  
Schröder, Sebastian* Auf- und Abspaltung von Körperschaften – Analyse des Entwurfs des BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG 2006, GmbH-Rundschau 2011, S. 617  
(zit.: Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2011, 617)
- Heurung, Rainer/  
Engel, Benjamin/  
Schröder, Sebastian* Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Spaltung, GmbH-Rundschau 2012, S. 273  
(zit.: Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2012, 273)
- Husmann, Manfred* Die Richtlinien der Europäischen Union, Neue Zeitschrift für Sozialrecht 2010, S. 655  
(zit.: Husmann, NZS 2010, 655)
- Ipsen, Hans Peter/  
Jacobs, Otto H./  
Endres, Dieter/  
Sengel, Christoph* Europäisches Gemeinschaftsrecht, Tübingen 1972  
Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. München 2011  
(zit.: Jacobs, Unternehmensbesteuerung)

- Jannott, Dirk/  
Frodermann, Jürgen* Handbuch der Europäischen Aktiengesellschaft – Societas Europaea - , Heidelberg 2005  
(zit.: Jannott/Frodermann, Handbuch SE)
- Jarass, Hans D./  
Pieroth, Bodo* Grundgesetz, Kommentar, 12. Aufl. München 2012  
(zit.: Jarass/Pieroth-Bearbeiter, GG)
- Kessler, Wolfgang/  
Achilles, Charlotte/  
Huck, Friederike* Die Europäische Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen nationalem Steuergesetzgeber und EuGH,  
Internationales Steuerrecht 2003, S. 715  
(zit.: Kessler/Achilles/Huck, IStR 2003, 715)
- Kessler, Wolfgang/  
Kröner, Michael/  
Köhler, Stefan* Konzernsteuerrecht national – international, 2. Aufl. München 2008  
(zit.: Kessler/Kröner/Köhler-Bearbeiter, Konzernsteuerrecht)
- Kessler, Wolfgang/  
Philipp, Moritz* Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? – Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung,  
Deutsches Steuerrecht 2011, S. 1065  
(zit.: Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065)
- Kirchhof, Paul* Einkommensteuergesetz, Kommentar, 12. Aufl. Köln 2013  
(zit.: Kirchhof-Bearbeiter, EStG)
- Kirchhof, Paul/  
Söhn, Hartmut/  
Mellinghoff, Rudolf* Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung Band 12, Stand Juni 2013  
(zit.: K/S/M-Bearbeiter, EStG)
- Kleineidam, Hans-Jochen/  
Scherrer, Gerhard* Die Tarifbegünstigung bei Teilbetriebs- und Teilpraxisveräußerung,  
Finanz-Rundschau 1972, S. 431  
(zit.: Kleineidam/Scherrer, FR 1972, 431)
- Klingebiel, Jörg/  
Patt, Joachim/  
Rasche, Ralf/  
Krause, Torsten* Umwandlungssteuerrecht, 3. Aufl. Stuttgart 2012  
(zit.: Klingebiel/Patt/Rasche/Krause-Bearbeiter)
- Koch, Jens* Die Einheit der nationalen Rechtsordnung und die europäische Privatrechtsangleichung,  
JuristenZeitung 2006, S. 277  
(zit.: Koch, JZ 2006, 277)
- Korn, Klaus* Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand Mai 2013  
(zit.: Korn-Bearbeiter)

- Körner, Andreas* Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.04.2006, Internationales Steuerrecht 2006, S. 469 (zit.: Körner, IStR 2006, 469)
- Kotyrba, Marc H./  
Scheunemann, Marc* Ausgewählte Praxisschwerpunkte im Umwandlungssteuererlass 2012, Betriebs-Berater 2012, S. 223 (zit.: BB 2012, 223)
- Kraft, Gerhard* Außensteuergesetz, Kommentar, 1. Aufl. München 2009 (zit.: Kraft-Bearbeiter, AStG)
- Kroll-Ludwigs, Kathrin/  
Ludwigs, Markus* Die richtlinienkonforme Rechtsfortbildung im Gesamtsystem der Richtlinienwirkungen, Zeitschrift für das Juristische Studium 2009, S. 7 (zit.: Kroll-Ludwigs/Ludwigs, ZJS 2009, 7)
- Kutt, Florian/  
Jehke, Christian* Steuerliche Fallen bei Folge-Umstrukturierungen innerhalb der 7-jährigen Sperrfrist gem. § 22 UmwStG, Betriebs-Berater 2010, S. 474 (zit.: Kutt/Jehke, BB 2010, 474)
- Kutt, Florian/  
Pitzal, Christian* Umwandlungen: Neue Entwicklungen bei der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen, Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1243 (zit.: Kutt/Pitzal, DStR 2009, 1243)
- Lackhoff, Klaus/  
Raczinski, Bernd* Umgekehrte Diskriminierung, Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht 1997, S. 109 (zit.: Lackhoff/Raczinski, EWS 1997, 109)
- Lademann, Fritz* Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 6, Stand Mai 2013 (zit.: Lademann-Bearbeiter, EStG)
- Larenz, Karl* Methodenlehre der Rechtswissenschaft (Studienausgabe), 2. Aufl. Berlin Heidelberg 1991 (zit.: Methodenlehre)
- Littmann, Eberhard/  
Bitz, Horst/  
Pust, Hartmut* Das Einkommensteuerrecht, Kommentar Loseblattsammlung, Stand August 2013 (zit.: L/B/P-Bearbeiter, ESt)
- Loyens Lefebvre Rädle* The Merger Directive – Practical Tax Issues, Amsterdam 1993 (zit.: Loyens, Merger Directive)

- Lüdicke, Jochen/  
Sistermann, Christian* Unternehmensteuerrecht, 1. Aufl. München 2008  
(zit.: Lüdicke/Sistermann-Bearbeiter)
- Lutter, Marcus/  
Lutter, Martin* Umwandlungsgesetz, Band 2, 4. Aufl. Köln 2009  
(zit.: Lutter-Bearbeiter, UmwG)
- Malke, Christiane* Taxation of European Companies at the Time of Establishment and Restructuring, Wiesbaden 2010
- Maunz, Theodor/  
Dürig, Günter* Grundgesetz, Kommentar, Loseblattsammlung,  
Band 3, Stand Januar 2013  
(zit.: Maunz/Dürig-Bearbeiter, GG)
- Mayer, Christian/  
Schürnbrand, Jan* Einheitlich oder gespalten? – Zur Auslegung nationalen  
Rechts bei überschießender Umsetzung von Richtlinien,  
JuristenZeitung 2004, S. 545  
(zit.: Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545)
- Menner, Stefan* Begünstigte Betriebsteile im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht,  
Betriebs-Berater 2003, S. 229  
(zit.: Menner, BB 2003, 229)
- Menner, Stefan/  
Broer, Frank* Europäischer Teilbetriebsbegriff und Zuordnung von Wirt-  
schaftsgütern,  
Der Betrieb 2002, S. 815  
(zit.: Menner/Broer, DB 2002, 815)
- Möbus, Susanne/  
Posnak, Stella/  
Hansen, Amely* Behandlung von Verbindlichkeiten aus Ergebnisabführungs-  
verträgen im Rahmen von Übertragungen eines Teilbetriebs,  
Die Unternehmensbesteuerung 2013, S. 146  
(zit.: Möbus/Posnak/Hansen, Ubg 2013, 146)
- Münchener Kommentar* Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, Band 3, 6. Aufl.  
München 2012, Band 8, 6. Aufl. München 2012  
(zit.: MüKo-Bearbeiter, BGB)
- Münchener Kommentar* Aktiengesetz, Kommentar, Band 9/2, 2. Aufl. München 2006  
(zit.: MüKo-Bearbeiter, AktG)
- Münchener Kommentar* Handelsgesetzbuch, Kommentar, Band 1, 3. Aufl. München  
2010,  
(zit.: MüKo-Bearbeiter, HGB)
- Müller, Welf/  
Rödter, Thomas* Beck'sches Handbuch der AG, 2. Aufl. München 2009  
(zit.: Müller/Rödter-Bearbeiter, Hdb.-AG)

- Neumann, Ralf* Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011,  
GmbH-Rundschau 2012, S. 141  
(zit.: Neumann, GmbHR 2012, 141)
- Neyer, Wolfgang* Veräußerungssperre nach steuerneutraler Spaltung: Miss-  
brauchsfolgen ohne Missbrauchstatbestand?,  
Deutsches Steuerrecht 2002, S. 2200  
(zit.: Neyer, DStR 2002, 2200)
- Niehus, Ulrich/  
Wilke, Helmuth* Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausglie-  
derungsfällen (Teil 1),  
Steuerrecht kurzgefaßt 2011, S. 225  
(zit.: Niehus/Wilke, SteuK 2011, 225)
- Niemann, Engelhard/  
Kleinsorge, Wilhelm/  
Tullius, Hein* Einkommensteuergesetz 1961
- Palandt* Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl. München 2013  
(zit.: Palandt-Bearbeiter)
- Patt, Joachim* Die wesentliche Betriebsgrundlage als Betriebsmerkmal des  
Sacheinlagegegenstandes nach § 20 UmwStG,  
Deutsches Steuerrecht 1998, S. 190  
(zit.: Patt, DStR 1998, 190)
- Patt, Joachim* Zur Bestimmung des steuerlichen Begriffs der wesentlichen  
Betriebsgrundlage – Entwicklungstendenzen in der BFH-  
Rechtsprechung,  
Deutsches Steuerrecht 1996, S. 1585  
(zit.: Patt, DStR 1996, 1585)
- Patt, Joachim/  
Rasche, Ralf* Steuerrechtliche Bewertungsverknüpfung für Sacheinlagen i.  
S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG in Abweichung von der Handels-  
bilanz,  
Deutsches Steuerrecht 1994, S. 841  
(zit.: Patt/Rasche, DStR 1994, 841)
- Patt, Joachim/  
Rasche, Ralf* Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage bei § 20 Um-  
wStG,  
Finanz-Rundschau 2000, S. 1328  
(zit.: Patt/Rasche, FR 2000, 1328)
- Patt, Joachim/  
Rupp, Thomas/  
Aßmann, Markus* Der neue Umwandlungssteuererlass,  
Weil im Schönbuch 2011  
(zit.: Patt/Rupp/Aßmann-Bearbeiter, UmwStE)

- Piepenbrock, Andreas/  
Schulze, Götz* Die Grenzen richtlinienkonformer Auslegung,  
Zeitschrift für Wirtschaft und Bankrecht 2002, S. 525  
(zit.: Piepenbrock/Schulze, WM 2002, 525)
- Pißel, Ludwig/  
Koppe, Fritz* Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 5. Aufl.  
Berlin 1932  
(zit.: Pißel/Koppe, EStG 1925)
- Rasche, Ralf* Stellt eine das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft  
unfassende Beteiligung einen (fiktiven) Teilbetrieb i.S.d. §  
24 Abs. 1 UmwStG dar?,  
GmbH-Rundschau 2007, S.793  
(zit.: Rasche, GmbHHR 2007, 793)
- Rasche, Ralf* Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften  
oder Genossenschaften nach dem UmwSt-Erlass,  
GmbH-Rundschau 2012, S. 149  
(zit.: Rasche, GmbHHR 2012, 149)
- Rehm, Helmut/  
Nagler, Jürgen* Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. Wiesbaden 2013
- Reiche, Felix* Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebs-  
grundlage im Umwandlungssteuerrecht,  
Deutsches Steuerrecht 2006, S. 1205  
(zit.: Reiche, DStR 2006, 1205)
- Richter, Heinz* Weitere steuerberatende Tätigkeit nach Praxisveräußerung,  
Festschrift für Klaus Korn, Bonn 2005, S. 131  
(zit.: FS-Korn)
- Riese, Christoph/  
Noll, Paul* Europarechtliche und verfassungsrechtliche Aspekte der In-  
länderdiskriminierung,  
Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2007, S. 516  
(zit.: Riese/Noll, NVwZ 2007, 516)
- Riesenhuber, Karl* Europäische Methodenlehre, 2. Aufl. 2010  
(zit.: Methodenlehre-Bearbeiter)
- Rödder, Thomas/  
Beckmann, Klaus* Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuer-  
gesetz tut not!,  
Deutsches Steuerrecht 1999, S. 751  
(zit.: Rödder/Beckmann, DStR 1999, 751)
- Rödder, Thomas/  
Herlinghaus, Andreas/  
van Lishaut, Ingo* Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl. 2013  
(zit.: R/H/vL-Bearbeiter, UmwStG)

- Rödder, Thomas/  
Rogall, Matthias/  
Stangl, Ingo* Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Bonn 2012  
(zit.: Rödder/Rogall/Stangl-Bearbeiter, UmwStE 2011)
- Rödder, Thomas/  
Wochinger, Peter* Konzentration auf Kerngeschäftsfelder im Konzern,  
Finanz-Rundschau 2000, S. 1  
(zit.: Rödder/Wochinger, FR 2000, 1)
- Roderburg, Georg/  
Schmitz, Stefan/  
Pesch, Maximilian* Aktuelle Probleme im Bereich der Einbringung und des An-  
teilstauschs nach dem Umwandlungssteuererlass 2011,  
SteuK 2012, S. 131
- Rogall, Matthias* Wesentliche Aspekte des neuen Umwandlungssteuererlasses,  
Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2011, S. 810  
(zit.: Rogall, NZG 2011, 810)
- Roth, Wulf-Henning* Europäisches Recht und nationales Recht, 50 Jahre Bundes-  
gerichtshof, Festgabe aus der Wissenschaft,  
München 2000, S. 847  
(zit.: 50 Jahre BGH)
- Rüthers, Bernd* Rechtstheorie, 2. Auflage 2005
- Sachs, Michael* Grundgesetz, Kommentar, 6. Aufl. 2011  
(zit.: Sachs-Bearbeiter, GG)
- Sagasser, Bernd/  
Bula, Thomas/  
Brünger, Thomas* Umwandlungen, 4. Aufl. München 2011  
(zit.: Sagasser/Bula/Brünger-Bearbeiter)
- Schaden, Michael/  
Ropohl, Florian* Verschmelzung und Auf- und Abspaltung von Kapital- auf  
Kapitalgesellschaften,  
Betriebs-Berater 2011, Beilage Nr. 35, S. 11  
(zit.: Schaden/Ropohl, BB 2011, Beilage Nr. 35, 11)
- Schafplitz, Andreas/  
Götz, Christoph* Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltungen  
von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbe-  
steuerliche Regelungen,  
Der Betrieb 2012, Beiheft zu Heft 2, S. 25  
(zit.: Schafplitz/Götz, DB 2012, Beiheft zu Heft 2, 25)
- Schafplitz, Andreas/  
Widmayer, Gerhard* Die Besteuerung von Umwandlungen nach dem Regierungs-  
entwurf des SEStEG, Betriebs-Berater 2006, Special Nr. 8,  
S. 36  
(zit.: Schafplitz/Widmayer, BB 2006, Special 8, 36)
- Schaumburg, Harald* Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 1995  
(zit.: Schaumburg-Bearbeiter, UmwStG)

- Scheidle, Helmut* Die funktionale Betrachtung des AStG in der Bewährungsprobe,  
Internationales Steuerrecht 2007, S. 287  
(zit.: Scheidle, IStR 2007, 287)
- Schell, Matthias/  
Krohn, Dirk* Ausgewählte praxisrelevante „Fallstricke“ des UmwStE  
2011 (Teil 2), Der Betrieb 2012, S. 1119  
(zit.: Schell/Krohn, DB 2012, 1119)
- Schießl, Harald* Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, Bonn 2012  
(zit.: UmwStE)
- Schmidt, Ludwig* Einkommensteuerrecht, Kommentar, 32. Aufl. München  
2013  
(zit.: Schmidt-Bearbeiter, EStG)
- Schmitt, Joachim* Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften – Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses,  
Deutsches Steuerrecht 2011, S. 1108  
(zit.: Schmitt, DStR 2011, 1108)
- Schmitt, Joachim/  
Hörtnagl, Robert/  
Stratz, Rolf-Christian* Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl. 2013  
(zit.: S/H/S-Bearbeiter, UmwStG)
- Schmitt, Joachim/  
Hörtnagl, Robert/  
Stratz, Rolf-Christian* Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl. 2006  
(zit.: S/H/S-Bearbeiter, UmwStG)
- Schmitt, Joachim/  
Schloßmacher, Stefan* Umwandlungssteuererlass 2011, München 2012  
(zit.: UmwStE 2011)
- Schneider, Norbert/  
Rouff, Christian/  
Sistermann, Christian* Brennpunkte des Umwandlungssteuer-Erlasses 2011,  
Finanz-Rundschau 2012, S. 1  
(zit.: Schneider/Rouff/Sistermann, FR 2012, 1)
- Schneider, Norbert/  
Rouff, Christian/  
Sistermann, Christian* Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Köln 2012  
(zit.: UmwStE 2011)
- Schön, Wolfgang* Die Auslegung des europäischen Steuerrechts,  
erschienen als Band 20 in der Schriftenreihe Rechtsordnung  
und Steuerwesen, Köln 1993
- Schönemann, Kristin* Betriebsaufgabe versus Betriebsverpachtung – eine ökonomische Betrachtung,  
Deutsches Steuerrecht 2011, S. 231  
(zit.: Schönemann, DStR 2011, 231)

- Schwedhelm, Rolf/  
Streck, Michael/  
Mack, Alexandra* Die Spaltung der GmbH nach neuem Umwandlungsrecht,  
GmbH-Rundschau 1995, S. 100  
(zit.: Schwedhelm/Streck/Mack, GmbHR 1995, 100)
- Schumacher, Andreas/  
Neumann, Ralf* Ausgewählte Zweifelsfragen zur Auf- und Abspaltung von  
Kapitalgesellschaften und Einbringung von Unternehmens-  
teilen in Kapitalgesellschaften  
Deutsches Steuerrecht 2008, S. 325  
(zit.: Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325)
- Sendler, Horst* Grundrecht auf Widerspruchsfreiheit? – Eine Reise nach  
Absurdistan?,  
Neue Juristische Wochenschrift 1995, S. 2875  
(zit.: Sendler, NJW 1995, 2875)
- Sistermann, Christian* Sistermann, Umwandlungen Kapital- auf Kapitalgesellschaften,  
Deutsches Steuerrecht 2012, Beihefter zu Heft 2, S. 9  
(zit.: Sistermann, DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 9)
- Spindler, Gerald/  
Schuster, Fabian* Recht der elektronischen Medien, 2. Aufl. München 2011  
(zit.: Spindler/Schuster-Bearbeiter, Medien)
- Stangl, Ingo/  
Grundke, Matthias* Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs,  
Der Betrieb 2010, S. 1851  
(zit.: Stangl/Grundke, DB 2010, 1851)
- Staudinger, Ansgar* Der Widerruf bei Hautürgeschäften: eine unendliche Ge-  
schichte,  
Neue Juristische Wochenschrift 2002, S. 653  
(zit.: Staudinger, NJW 2002, 653)
- Stengel, Arndt/  
Semler, Johannes* Umwandlungsgesetz, Kommentar, 3. Aufl. München 2012  
(zit.: Semler/Stengel-Bearbeiter)
- Streinz, Rudolf* Lebensmittelrechts-Handbuch, Loseblattsammlung, Stand  
Mai 2013  
(zit.: LebensmittelR-Hdb-Bearbeiter)
- Strobl-Haarmann, Elisabeth* Der Teilbetrieb der Fusionsrichtlinie und seine Umsetzung  
im deutschen Recht, Festschrift für Siegfried Widmann zum  
65. Geburtstag am 22. Mai 2000, Bonn 2000, S. 553  
(zit.: FS-Widmann)
- Sudhoff, Heinrich* Unternehmensnachfolge, 5. Aufl. München 2005
- Terra, Ben J.M./  
Wattel, Peter J.* European Tax Law, 6th Edition, Alphen aan den Rijn, 2012

- Thiel, Jochen* Die Spaltung (Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz – neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften (Teil I),  
Deutsches Steuerrecht 1995, S. 237  
(zit.: Thiel, DStR 1995, 237)
- Thiel, Jochen/  
Eversherg, Horst/  
van Lishaut, Ingo/  
Neumann, Steffen* Der Umwandlungssteuer-Erlass 1998,  
GmbH-Rundschau 1998, S. 397  
(zit.: Thiel/Eversberg/van Lishaut/Neumann, GmbHHR 1998, 397)
- Thömmes, Otmar* Teilbetriebsbegriff der EG-Fusionsrichtlinie, Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000,  
Bonn 2000, S. 583  
(FS-Widmann)
- Thömmes, Otmar/  
Schulz, Andreas/  
Eismayr, Rainer/  
Müller, Stefanie* Kritische Anmerkungen zum SEStBeglG,  
Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 11 vom 14.06.2006,  
Fach 11, Gruppe 2, S. 747  
(zit.: IWB, Fach 11, Gruppe 2, 747)
- Tiedke, Klaus/  
Wälzholz, Eckhard* Neue Kriterien für die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs,  
Deutsche Steuer-Zeitung 2000, S. 127  
(zit.: Tiedke/Wälzholz, DStZ 2000, 127)
- Tiedke, Klaus/  
Wälzholz, Eckhard* Zum Teilbetriebsbegriff bei Betriebsaufspaltung und –  
verpachtung,  
Betriebs-Berater 1999, S. 765  
(zit.: Tiedke/Wälzholz, BB 1999, 765)
- Viskorf, Stephan/  
Haag, Maximilian* Bericht zum 3. Münchener Unternehmenssteuerforum: Um-  
wandlungen und der neue Umwandlungssteuererlass – Alle  
Zweifelsfragen geklärt?,  
Deutsches Steuerrecht 2010, Beiheft zu DStR 46, S. 75  
(zit.: Viskorf/Haag, DStR 2010, Beiheft zu DStR 46, 75)
- von der Groeben, Hans/  
Schwarze, Jürgen* Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und  
zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Band 2,  
6. Aufl. Baden-Baden 2003  
(zit.: von der Groeben/Schwarze-Bearbeiter, EUV/EGV)
- von Mangoldt, Hermann/  
Klein, Friedrich/  
Starck, Christian* Grundgesetz, Kommentar, Band 1, 6. Aufl. München 2010  
(zit.: v. Mangoldt/Klein/Starck-Bearbeiter, GG)

- Wassermeyer, Franz* Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, GmbH-Rundschau 2004, S. 613 (zit.: Wassermeyer, GmbHR 2004, 617)
- Weggenmann, Hans* Was lange währt, wird endlich gut? – Umwandlungssteuererlass 2011, Betriebs-Berater 2012, S. 200 (zit.: Weggenmann, BB 2012, 200)
- Weier, Dagmar* Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, Deutsches Steuerrecht 2008, S. 1002 (zit.: Weier, DStR 2008, 1002)
- Weis, Alexander* Gespalten oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter Hybridnormen in nationalen Rechtsordnungen, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2012 S. 733 (zit. Weis, EuZW 2012, 733)
- Weis, Hubert* Inländerdiskriminierung zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht, Neue Juristische Wochenschrift 1983, S. 2721 (zit.: Weis, NJW 1983, 2721)
- Wendt, Michael* StSenkG/StSenkErgG: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, Finanz-Rundschau 2000, S. 1199 (zit.: Wendt, FR 2000, 1199)
- Werder, Alexander/  
Dannecker, Achim* Zweifelsfragen zur verbindlichen Auskunft, Betriebs-Berater 2011, S. 2903 (zit.: Werder/Dannecker, BB 2011, 2903)
- Widmann, Siegfried/  
Mayer, Dieter* Umwandlungsrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 5, 6, Stand Juni 2013 (zit.: W/M-Bearbeiter, UmwStG)
- Winkeljohann, Norbert* Handbuch Umwandlungssteuerrecht, 1. Aufl. Düsseldorf 2007
- Winnefeld, Robert* Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. München 2006

## **Abbildungsverzeichnis**

- 1) Abbildung 1: Rechtsgrundverweis, Seite 84  
Quelle: eigene Darstellung
- 2) Abbildung 2: Betriebsaufspaltung, Seite 95  
Quelle: eigene Darstellung
- 3) Abbildung 3: Veräußerung einer Betriebsgesellschaft, Seite 96  
Quelle: eigene Darstellung

## **Einleitung**

Der Teilbetriebsbegriff hat für das Einkommen und das Umwandlungssteuerrecht eine große Bedeutung. Innerhalb des § 16 EStG ist er Tatbestandsmerkmal einer steuerbegünstigten Teilbetriebsveräußerung. In den §§ 15, 20, 24 UmwStG ist er Voraussetzung für eine steuerneutrale Umwandlung.

Unter welchen Bedingungen allerdings von einem „Teilbetrieb“ ausgegangen werden kann, ist umstritten, da es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, der nicht innerhalb des Gesetzes definiert ist, sondern durch Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung konkretisiert werden muss.

Bei dieser Diskussion hat das „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften“ (*SEStEG*) aus dem Jahr 2006 zu strittigen Veränderungen geführt. Mit dem Umwandlungssteuererlass 2011 des Bundesministeriums für Finanzen (*BMF*) vom 11.11.2011 hat diese Debatte einen neuen Höhepunkt erreicht, da das BMF nunmehr in Abweichung von der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung den europäischen Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie (*FRL*) für anwendbar hält. Dies hätte ein endgültig von § 16 Abs. 1 EStG abweichendes Teilbetriebsverständnis zur Folge.

Die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs wird darüber hinaus erhebliche Konsequenzen für den Steuerpflichtigen haben, obwohl die genauen Konturen dieses Rechtsbegriffs ungeklärt sind. Dies gilt für die wissenschaftliche Untersuchung und für die Praxis gleichermaßen, da der EuGH erst in einer Entscheidung zum europäischen Teilbetriebsbegriff Stellung bezogen und der Bundesfinanzhof (*BFH*) jegliche Stellungnahme mit dem Hinweis vermieden hat, dass zwischen beiden Begriffen wohl keine Unterschiede bestehen würden.

## Teil A. Einführung in das Thema

### I. Problemstellung

Nach den §§ 15, 20, 24 UmwStG ist bei Vorliegen eines Teilbetriebs unter den Voraussetzungen der jeweiligen Norm eine Übertragung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten möglich. Dies gilt nach § 15 UmwStG für die Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung, ebenso für die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach § 20 UmwStG und für die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG. Darüber hinaus kommt dem Begriff des Teilbetriebs im EStG eine zentrale Funktion zu, da die gewinnbringende Veräußerung eines Teilbetriebs einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG darstellt, der zur Anwendung der Tarifbegünstigung des § 34 EStG führt.

Trotz dieser mehrfachen Verwendung in unterschiedlichen Rechtsnormen fehlt eine gesetzliche Definition des nationalen Teilbetriebsbegriffs. Dies ist auf den ersten Blick aufgrund der großen Relevanz des Begriffs bedauerlich, eröffnet jedoch die Möglichkeit, dem ständigen Wandel der tatsächlichen Verhältnisse in den Unternehmen Rechnung zu tragen. Zutreffend wird angemerkt, dass eine gesetzliche Definition „*letztendlich nicht mehr leisten könnte, als die von der Rechtsprechung, von der Finanzverwaltung und von der Lehre herausgebildeten Merkmale.*“<sup>1</sup>

Ein weiterer Problemkreis ergibt sich aus der Betrachtung des tatsächlichen Einbringungsgegenstandes im UmwStG. Das Gesetz schreibt vor, dass ein „Teilbetrieb“ abgespalten oder eingebracht werden muss. Diesem sind für die Zwecke der Übertragung nicht sämtliche Wirtschaftsgüter zuzuordnen, sondern es wird im nationalen Recht zwischen wesentlichen und unwesentlichen Betriebsgrundlagen differenziert. Für die Gewährung der Steuervorteile des UmwStG entscheidend ist aus rein nationaler Perspekti-

---

<sup>1</sup> S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 49. Wörtliche Zitate sind im Original und ohne Angleichung der Rechtschreibung wiedergegeben.

ve ausschließlich die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die für den Teilbetrieb konstitutiv sind.<sup>2</sup>

Nach herrschender Auffassung in der Rechtsprechung und in der Literatur gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG auch die Wirtschaftsgüter, die funktional nicht wesentlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind (*quantitative Auslegung*).<sup>3</sup> Neben den quantitativ wesentlichen sind für § 16 Abs. 1 EStG die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen entscheidend. Dabei handelt es sich um die Wirtschaftsgüter, die unabhängig von der Höhe der in ihnen gespeicherten stillen Reserven für die wirtschaftliche Betätigung des Unternehmens erforderlich sind (*funktionale Auslegung*), sodass für den Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 1 EStG eine Kombination aus funktionaler und quantitativer Auslegung gelten soll (*funktional-quantitative Auslegung*).<sup>4</sup> Die Übertragung dieser Grundsätze auf den Teilbetriebsbegriff im UmwStG ist ein strittiger Punkt innerhalb der Literatur.

---

<sup>2</sup> Vgl. Thiel, Die Spaltung (Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz – neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften (Teil I), DStR 1995, 237, 240; Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser/Schöneberger, Umwandlungen, § 20 Rn. 15; Müller/Rödter-Schumacher, Hdb.-AG, § 14 Rn. 285.

<sup>3</sup> Vgl. BFH Urteil v. 02.10.1997, IV R 84/96, Rechtsprechung ohne weitere Angabe ist nach juris zitiert; D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 43; H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 58; Blümich-Schallmoser, EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG, Rn. 151.

<sup>4</sup> Vgl. Blümich-Schallmoser, EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG, Rn. 151; Beisel/Klumpp, Der Unternehmenskauf, 15. Kapitel Rn. 23 m.w.N.; Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht-Fabian/Farle, Band 2, § 48 Rn. 18.

## II. Begriffsbestimmung durch das Bundesministerium für Finanzen

### 1. Schreiben vom 25.03.1998 und 16.08.2000

Für die Steuerberatungspraxis ist insbesondere die Auffassung des BMF maßgeblich. Dieses hat sich zunächst im Schreiben vom 25.03.1998 zur Auslegung des Teilbetriebsbegriffs geäußert:

*„Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs sind nach den von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung zu § 16 EStG entwickelten Grundsätzen zu beurteilen.“<sup>5</sup>*

Entsprechendes galt für die Vorschrift des § 20 UmwStG:

*„Zu den Begriffen „Teilbetrieb“ und „wesentliche Betriebsgrundlage“ wird auf die zu § 16 EStG ergangene Rechtsprechung und R 139 EStG 1996 verwiesen.“<sup>6</sup>*

In einem weiteren Schreiben<sup>7</sup> zum „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage der §§ 15 und 20 UmwStG; Anwendung der Tz. 15.02 und 20.08 Satz 3 des Umwandlungssteuererlasses vom 25.03.1998“ des BMF wird die Auffassung eines einheitlichen Teilbetriebsverständnisses teilweise revidiert. Dem lag das Urteil des BFH vom 02.10.1997 zugrunde, in dem der BFH zur Auslegung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs ausführt hat:

*„Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs gehören im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe [nach § 16 EStG] in der Regel auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb,*

---

<sup>5</sup> Schreiben des BMF v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn. 15.02.

<sup>6</sup> Ebenda, Rn. 20.08.

<sup>7</sup> Schreiben des BMF v. 16.08.2000, BStBl I 2000, 1253.

*Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind. Zweck der §§ 16 Abs. 1, 34 EStG ist es, eine ‚zusammengeballte‘ Realisierung der über die Zeit entstandenen, gesammelten stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Gemäß diesem Gesetzeszweck ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen des § 16 EStG anders auszulegen als im Rahmen der übrigen Vorschriften, in denen er eine Rolle spielt (z.B. (...), §§ 20 ff. UmwStG).“<sup>8</sup>*

Gemessen an diesem Gesetzeszweck führte das BMF aus, dass

*„der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen des § 16 EStG (...) anders auszulegen ist als im Rahmen der übrigen Vorschriften und Rechtsinstitute, in denen er eine Rolle spielt. Er ist hier quantitativ und nicht lediglich funktional zu verstehen, wie dies z.B. bei der Anwendung von §§ 15, 20 UmwStG der Fall ist. (...) In Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil vom 02.10.1997 ist ein Wirtschaftsgut im Rahmen der Anwendung der §§ 15 und 20 UmwStG nicht schon allein deshalb eine wesentliche Betriebsgrundlage, weil in ihm erhebliche stille Reserven ruhen (funktionale Betrachtungsweise).“<sup>9</sup>*

Diese vom BMF vertretene Auffassung zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen führte zu einer unterschiedlichen Auslegung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals „Teilbetrieb“ im EStG und im UmwStG. Mit dem Wegfall der funktional-quantitativen zugunsten einer rein funktionalen Auslegung sind die an einen umwandlungssteuerlichen Teilbetrieb gestellten Anforderungen gelockert worden.

Dies bezog sich entgegen des beschränkten Wortlauts, der explizit nur die §§ 15, 20 UmwStG zitierte, auch für § 24 UmwStG. Denn in dem Schreiben des BMF vom 25.03.1998 hieß es ausdrücklich:

---

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 02.10.1997, IV R 84/96.

<sup>9</sup> Schreiben des BMF v. 16.08.2000, BStBl I 2000, 1253.

*„Von den Ausführungen zu § 20 UmwStG gelten für die Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG entsprechend: (...) Tz. 20.08 (...) betreffend die Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben (...).“<sup>10</sup>*

Das Schreiben des BMF vom 16.08.2000 berührte diese Auffassung nicht und bestand auch nach diesem fort.

Die vom BMF vertretene gelockerte Auffassung galt nur eingeschränkt. Denn teilweise wurde auch für das UmwStG an der restriktiveren funktional-quantitativen des § 16 EStG festgehalten:

*„Das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven (quantitative Betrachtungsweise) ist (...) dann entscheidend, wenn natürliche Personen an der Einbringung beteiligt sind und die aufnehmende Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter gemäß § 20 Abs. 4 UmwStG mit dem Teilwert ansetzt, (...).“<sup>11</sup>*

Das BMF begründete dies damit, dass es sich in diesem Fall um eine Teilbetriebsveräußerung im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG handele und über die §§ 20 Abs. 4 S. 1, 2, 24 Abs. 3 2 UmwStG die §§ 16, 34 EStG zu Anwendung kommen. Entsprechend des Gesetzeszweckes der §§ 16, 34 EStG sei in diesem Fall auch im UmwStG eine funktional-quantitative Sichtweise geboten.

## **2. Der Umwandlungssteuererlass 2011**

### **a) Aufgabe des nationalen Teilbetriebsverständnisses**

Mit dem Umwandlungssteuererlass 2011 hat sich das BMF von seiner tradierten Sichtweise gelöst. Die größte Neuerung ist die Neufassung einer Definition des Teilbetriebsbegriffs:

---

<sup>10</sup> Schreiben des BMF v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn. 24.04.

<sup>11</sup> Ebenda.

*„Teilbetrieb im Sinne des § 15 UmwStG ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen, vgl. Artikel 2 Buchstabe j FRL 2009/133/EG.“<sup>12</sup>*

Diese Definition des Teilbetriebsbegriffs soll auch für die §§ 20, 24 UmwStG gelten.<sup>13</sup> Nach dem Willen der Finanzverwaltung soll zukünftig der europäische Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie den nationalen des § 16 EStG im UmwStG vollständig ablösen.

Daneben haben sich mit dem Umwandlungssteuererlass 2011 die Kriterien für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem Teilbetrieb als Umwandlungsgegenstand des UmwStG geändert. Waren bisher nur die (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen zuzuordnen, soll fortan durch die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs gelten:

*„Zu einem Teilbetrieb gehören alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter.“<sup>14</sup>*

Auf der anderen Seite wird die bisweilen vorgenommene Angleichung an die funktional-quantitative Auslegung des § 16 EStG innerhalb der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG aufgegeben, sodass eine quantitative Bewertung der Wirtschaftsgüter nach dem Umfang der stillen Reserven nicht mehr vorgenommen wird.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> BMF, Schreiben v. 11.11.2011, BStBl I, 1314, Tz. 15.02.

<sup>13</sup> Zu § 20 UmwStG vgl. Rn. 20.05; zu § 24 UmwStG vgl. Rn. 24.02, die auf Rn. 20.05 verweist.

<sup>14</sup> BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Tz. 15.02.

<sup>15</sup> Vgl. allerdings Schießl, UmwStE, S. 266, der diese Konsequenz bezweifelt.

## b) Stellungnahmen zum Umwandlungssteuererlass 2011 durch die Literatur

Konsequenz der Anwendung des Umwandlungssteuererlasses 2011 wäre eine endgültig normspezifische Interpretation des Teilbetriebsbegriffs.

Die Frage, ob dem Teilbetriebsbegriff des UmwStG ein nationales oder europäisches Verständnis zugrunde zulegen ist, wird seit den Änderungen durch das SEStEG und der Umsetzung der Fusionsrichtlinie in nationales Recht stark diskutiert und ist eines der aktuellsten Diskussionsthemen im Steuerrecht. Dazu fehlte jedoch jegliche Stellungnahme seitens der Finanzverwaltung. Mit dem Umwandlungssteuererlass 2011 hat das BMF eine klare Stellung bezogen.

Die Reaktionen der Literatur auf die umfassende Einführung des europäischen Teilbetriebs sind unterschiedlich. Ein wesentlicher Teil der Literatur möchte insbesondere für die §§ 15 und 20 UmwStG von der nationalen Definition zum europäischen Teilbetriebsbegriff abweichen.<sup>16</sup> Teilweise wird dies auch für § 24 UmwStG gefordert.<sup>17</sup> Dabei wird größtenteils vom Prinzip der Meistbegünstigung ausgegangen.<sup>18</sup> Allerdings gab es bereits zum Entwurf des neuen Erlasses kritische Anmerkungen. Von Seiten der Bundessteuerberaterkammer wird angeregt, dass aufgrund des unklaren Verhältnisses zwischen nationalem und europäischem Teilbetriebsbegriff ergänzende Erläuterungen in den Erlass eingefügt werden sollten, um dem Praktiker die Arbeit zu erleichtern.<sup>19</sup> Ähnlich fällt das Fazit des Deutschen Steuerberaterverbandes aus. In seiner Eingabe zum Entwurf des Umwandlungssteuererlass 2011 wird ausgeführt:

---

<sup>16</sup> Vgl. Schießl, UmwStE, S. 267; vgl. hierzu auch Übersicht bei D/P/P/M-Dötsch/Pung, UmwStG, § 15 Rn. 67.

<sup>17</sup> Vgl. Patt/Rupp/Aßmann-Aßmann, UmwStE, S. 85; H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 29; Weier, Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, DStR 2008, 1002, 1006.

<sup>18</sup> Vgl. Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 271; Schumacher/Neumann, Ausgewählte Zweifelsfragen zur Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften und Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften, DStR 2008, 325, 327; H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 62; W/M-Schießl, UmwStG, § 15 Rn. 47.

<sup>19</sup> Vgl. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf des neuen Umwandlungssteuererlasses v. 02.05.2011, S. 4, abrufbar unter [www.bstbk.de](http://www.bstbk.de); mit Hinweis auf die praktischen Folgen siehe auch Schmitt, Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften – Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, DStR 2011, 1108, 1109 f.

*„Verwundern muss allerdings, dass der Entwurf (...) die Teilbetriebs-Definition in Gänze aus der europäischen Fusionsrichtlinie (RL 2009/133/EG) – ohne weitere Erläuterung über Gründe, Sinn und Zweck, Unterschiede zur bisherigen Definition etc. – abgeleitet wird. (...) Wir plädieren daher schon jetzt für weitergehende Ausführungen und Begriffsbestimmungen, um den Praxis-schwierigkeiten wenigstens ansatzweise vorzugreifen.“<sup>20</sup>*

Diese Kritik wendet sich nicht gegen die inhaltliche Bestimmung der Teilbetriebsdefinition, sondern dagegen, dass durch den zu erfolgenden Übergang zwischen nationalem und europäischem Teilbetriebsbegriff in praktischer Hinsicht weitere Ausführungen notwendig seien.

Es ist allerdings anzumerken, dass auch inhaltliche Kritik zur Begriffsbestimmung geübt wird, da in der Literatur unterschiedliche Ansichten zur Reichweite einer europäischen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im UmwStG herrschen.<sup>21</sup> So wird beispielsweise angemerkt, dass der Gesetzgeber des UmwStG in der Fassung des SEStEG im Jahr 2006 eine derartige Änderung des Teilbetriebsverständnisses nicht habe herbeiführen wollen.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Eingabe des DStV zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, S. 3, abrufbar unter [www.betriebsberater.de](http://www.betriebsberater.de), BBL2011-1686-11.

<sup>21</sup> Zur Kurzübersicht über die hier vertretenen Auffassungen siehe Heurung/Engel/Schröder, Auf- und Abspaltung von Körperschaften – Analyse des Entwurfs des BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG 2006 – , GmbHR 2011, 617, 618.

<sup>22</sup> Vgl. Rogall, Wesentliche Aspekte des neuen Umwandlungssteuererlasses, NZG 2011, 810, 811.

### **III. Ziel und Gang der Untersuchung**

Mit dem Umwandlungssteuererlass 2011 will das BMF den nationalen durch den europäischen Teilbetriebsbegriff ersetzen. Dieser Schritt wirft die Frage auf, welche Unterschiede zwischen beiden Begriffen bestehen.

Um diese beantworten zu können, muss zunächst der nationale Teilbetriebsbegriff definiert werden (Teil B). Neben den Teilbetriebsmerkmalen geht es dabei insbesondere um die Frage, welches die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs sind und ob in dieser Hinsicht eine Angleichung an den Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 1 EStG erforderlich ist, oder ob eine normspezifische Auslegung gilt.

Teil C dieser Arbeit setzt sich mit der Definition des europäischen Teilbetriebsbegriffs und den Unterschieden zum nationalen Teilbetriebsbegriff auseinander.

Teil D befasst sich mit der Reichweite des europäischen Teilbetriebsbegriffs auf das nationale Recht. Denn die Begründung der Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs ist unvollständig, da sie primär durch Verweis auf die Gesetzesbegründung des SStEG erfolgt, ohne auf das Verhältnis des nationalen Rechts zum Gemeinschaftsrecht einzugehen. Bei der Untersuchung ist zwischen der Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs der FRL zu unterscheiden. Letzteres ist sowohl aus der Perspektive des Gemeinschaftsrechts, als auch aus der Perspektive des nationalen Rechts zu untersuchen.

Innerhalb dieser Arbeit werden zu den Standpunkten der Literatur und des BMF folgende Thesen untersucht:

1. Der nationale Teilbetrieb wird definiert als ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der als solcher lebensfähig ist.
2. Für die Bewertung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebs ist ausschließlich auf den Erforderlichkeitszusammenhang abzustellen. Dies entspricht der funktionalen Auslegung der herrschenden Auffassung in der Literatur. Dies führt mittelbar zu einer normspezifischen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs.

3. Auf die Höhe der stillen Reserven kommt es nur an, wenn eine Umwandlung nach den §§ 20, 24 UmwStG durch Verweis auf das EStG die Rechtsfolgen einer Teilbetriebsveräußerung im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG auslösen soll. In diesen Fällen muss der Einbringungsgegenstand zumindest die Anforderungen an einen Teilbetrieb gemäß §§ 16 Abs. 1, 34 EStG erfüllen. Dies ändert nichts an der Geltung eines normspezifischen Teilbetriebsbegriffs im UmwStG.
4. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen ist grundsätzlich der Umwandlungsbeschluss. Weicht dieser vom steuerlichen Übertragungszeitpunkt ab sind jedoch beide Zeitpunkte entscheidend.
5. Der europäische ist gegenüber dem nationalen Teilbetriebsbegriff in seinen Voraussetzungen teilweise weiter und teilweise enger.
6. Die Einführung des europäischen Teilbetriebsbegriffs führt zu einer funktional-finanziellen Betrachtung der einem Teilbetrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter und damit zu einer Angleichung an die restriktive funktional-quantitative Auslegung führen.
7. Die Forderung nach der vollumfänglichen Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs ist für das UmwStG in der Fassung des SEStEG nicht haltbar. Denn nach dem Prinzip der Meistbegünstigung wird der nationale Teilbetriebsbegriff bei §§ 15, 20, 24 UmwStG angewendet, sofern dieser gegenüber dem europäischen Teilbetriebsbegriff weiter ist.

## **Teil B. Der Nationale Teilbetriebsbegriff**

### **I. Der Teilbetrieb innerhalb des Einkommen- und Umwandlungssteuergesetzes**

#### **1. Der Teilbetrieb innerhalb des § 16 Abs. 1 EStG**

##### **a) Systematik des § 16 EStG**

Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teilbetriebs erzielt werden. Als Teilbetrieb gilt dabei auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (*100 %-Beteiligung*).

Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter. Diese Differenz wird als stille Reserve bezeichnet und entsteht dadurch, dass bei der Bewertung eines Wirtschaftsguts zwar der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich ist, Letztere jedoch die Höchstgrenze der Bewertung bilden.<sup>23</sup> Wertsteigerungen eines Wirtschaftsguts, die über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehen, werden in der Bilanz nicht erfasst, mithin auch nicht versteuert.<sup>24</sup> Bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen werden die stillen Reserven aufgedeckt.<sup>25</sup> Eine Teilbetriebsveräußerung steht einer Entnahme gleich.<sup>26</sup> Durch die Besteuerung des Veräußerungsgewinns kommt es zu einer Besteuerung der stillen Reserven.

---

<sup>23</sup> Vgl. dazu beispielsweise die Bewertungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, auf den in den übrigen Vorschriften verwiesen wird. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist dieser Wert um bis dahin vorzunehmende Absetzung für Abnutzung (AfA) entsprechend zu kürzen. Auch durch die AfA entstehen stille Reserven.

<sup>24</sup> Vgl. Birk, Steuerrecht, Rn. 902.

<sup>25</sup> Vgl. Winnefeld, Bilanz-Handbuch, Kapitel F, Rn. 768.

<sup>26</sup> Ebenda.

Die Regelung der sachlichen Steuerpflicht des Gewinns bei der Veräußerung eines Teilbetriebs ist lediglich deklaratorisch.<sup>27</sup> Die Besteuerungspflicht des Veräußerungsgewinns ergibt sich bereits aus § 15 EStG in Verbindung mit den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG, da sich die Veräußerung eines Teilbetriebs bei Fortbestand des verbleibenden Gewerbebetriebs im Betriebsvermögensvergleich des werbenden Betriebs nach § 4 Abs. 1 EStG niederschlägt.<sup>28</sup>

§ 16 Abs. 4 EStG gewährt Steuerpflichtigen bei der Veräußerung eines Teilbetriebs nach § 16 Abs. 1 EStG einen Freibetrag von 45.000 €. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige entweder das 55. Lebensjahr vollendet hat oder er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Bei diesem Freibetrag handelt es sich um einen „Lebensfreibetrag“, da dieser jedem Steuerpflichtigen nach § 16 Abs. 4 S. 2 UmwStG nur einmal gewährt wird.

Nach § 34 Abs. 1 S. 1 EStG gilt für die Berechnung der Einkommensteuer bei außerordentlichen Einkünften § 34 Abs. 1 S. 2 bis 4 EStG. § 34 Abs. 2 EStG zählt abschließend („*kommen nur in Betracht*“) außerordentliche Einkünfte auf. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gehören hierzu auch solche aus § 16 EStG. Für die Berechnung der Einkommensteuer gilt § 34 Abs. 1 S. 2 EStG. Bei einem progressiven Steuersatz führt die Anwendung dieser Berechnungsvorschrift durch eine der Verringerung der Berechnungsgrundlage für außerordentliche Einkünfte zu einer Minderung der Spitzenbelastung und dadurch zu einer Tarifbegünstigung.<sup>29</sup>

## **b) Telos des § 16 EStG**

Der Große Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 19. Juli 1993 ausdrücklich zum Zweck des § 16 EStG Stellung genommen. In der Urteilsbegründung heißt es dazu:

---

<sup>27</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 Rn. 3; Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 6; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 2; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 12.

<sup>28</sup> Vgl. Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 12; H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 Rn. 3, der insbesondere auch auf die Unterschiede zwischen den einzelnen Tatbeständen des § 16 Abs. 1 EStG hinweist; Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 6; Blümich-Stuhrmann, EStG, KStG, GewStG, § 16 EStG, Rn. 3, 4

<sup>29</sup> Vgl. Blümich-Lindberg, EStG/KStG/GewStG, § 34 Rn. 5.

*„§ 16 EStG in der jeweils geltenden Fassung dient – ebenso wie zuvor § 30 EStG 1925 – dazu, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.“<sup>30</sup>*

Insbesondere der rechtshistorische Verweis auf die Regelung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns in § 30 EStG 1925 zeigt, dass die Versteuerung der stillen Reserven schon seit Einführung der Vorschrift zumindest einer der primären Zwecke der Vorschrift sein sollte.<sup>31</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH gilt dieser bis heute fort.<sup>32</sup> Die Literatur schließt sich vielfach dieser Sichtweise an und spricht § 16 Abs. 1 EStG zumindest auch diese Funktion zu.<sup>33</sup>

Nach der Auffassung des Großen Senats des BFH steht § 16 EStG darüber hinaus in einem unlösbaren Zusammenhang mit § 34 EStG.<sup>34</sup> Dies entspricht einem späteren Urteil des Großen Senats, in dessen Begründung zum Zweck des § 16 EStG ausgeführt wird:

*„Der Zweck der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG besteht nach nahezu einhelliger Auffassung darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen.“<sup>35</sup>*

Hiernach erfüllt § 16 Abs. 1 EStG primär die Abgrenzungsfunktion, dem Steuerpflichtigen die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG zu ermöglichen und dadurch Progressionsnachteile zu verhindern, die durch eine zusammengeballte Aufdeckung der über mehre-

---

<sup>30</sup> BFH, Urteil v. 19.07.1993, GrS 2/92.

<sup>31</sup> Vgl. Ausführungen bei Pißel/Koppe, EStG 1925, § 30, S. 371 f..

<sup>32</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.04.1971, I R 55/66; BFH, Urteil v. 18.05.1983 I R 5/82; BFH, Urteil v. 09.08.1983, X R 62/87.

<sup>33</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 Rn. 4; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 1.

<sup>34</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.07.1993, GrS 2/92.

<sup>35</sup> BFH, Urteil v. 18.10.1999, GrS 2/98.

re Veranlagungszeiträume aufgelaufenen stillen Reserven entstehen.<sup>36</sup> Dies gilt für den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG entsprechend. Anders ausgedrückt, kann der Zweck des § 16 Abs. 1 EStG dadurch beschrieben werden, dem Steuerpflichtigen Steuervergünstigungen zu gewähren, die sich nicht aus § 16 Abs. 1 EStG unmittelbar, sondern aus anderen Vorschriften (§§ 16 Abs. 4, 34 EStG) ergeben.<sup>37</sup>

Aus diesem Grund ist zwischen den Voraussetzungen (§ 16 Abs. 1 EStG) und der Rechtsfolge (§§ 16 Abs. 4, 34 EStG) zu trennen. Wenn die Abgrenzungsfunktion im Hinblick auf die Steuervergünstigung eigenständig von § 16 Abs. 1 EStG wahrgenommen wird, dann müssen die §§ 16 Abs. 4, 34 EStG einen eigenständigen Telos haben.<sup>38</sup> Die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ergibt sich dann aus der notwendigen Zusammenschau des jeweiligen Zwecks der einzelnen Vorschriften.

§ 34 Abs. 1 EStG stellt hierbei einen Grundtatbestand der außerordentlichen Einkünfte dar. Zentrale Voraussetzung dieses Grundtatbestandes ist eine zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven.<sup>39</sup> Denn andernfalls käme es nicht zu einem Progressionsnachteil, sodass eine Tarifbegünstigung nicht notwendig wäre. Da § 34 Abs. 2 EStG abschließend Einkünfte aufzählt, bei denen eine Begünstigung gewährt werden soll und Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 1 EStG begünstigungsfähig sind, verfolgt der Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 1 EStG die Funktion, begünstigte außerordentliche

---

<sup>36</sup> Vgl. in diesem Sinne auch H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 Rn. 5; Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 7; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 2, 43; vgl. auch Niemann/Kleinsorge/Tullius, EStG 1961, § 14 Erläuterung 1); Niehus/Wilke, Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausgliederungsfällen (Teil 1), SteuK 2011, 225, 228.

<sup>37</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 2, 43; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 113; Niemann/Kleinsorge/Tullius, EStG 1961, § 14 Rn. 1.

<sup>38</sup> Vgl. Hannes, Zu Telos und Anwendungsbereich der §§ 16 und 34 EStG, DStR 1997, 685.

<sup>39</sup> Vgl. Hannes, DStR 1997, 685, 686, der aus diesem Grund auch von sog. „zusammengeballt zufließenden Einkünften“ spricht.

Einkünfte von nicht begünstigten abzugrenzen.<sup>40</sup> Es erfolgt eine Abgrenzung zwischen Veräußerungs- und laufendem Gewinn.<sup>41</sup>

Die Abgrenzungsfunktion erstreckt sich weiter auf die Ermöglichung des Freibetrages nach § 16 Abs. 4 EStG, wodurch die alters- und gesundheitsbedingte Veräußerung erleichtert werden soll.<sup>42</sup> Dies gilt insbesondere seit der Umgestaltung zum Lebensfreibetrag.<sup>43</sup>

Dies führt zu der Frage, nach welchen Kriterien die Abgrenzung innerhalb des § 16 Abs. 1 EStG vorgenommen wird.

Aus der notwendigen Zusammenballung der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG folgt, dass die Voraussetzungen eines Teilbetriebes im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG nur dann vorliegen, wenn es zu einer Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven kommt. Hieraus resultiert die restriktive quantitative Auslegung des einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriffs, da die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG zu einer „*stark präferenzierten Besteuerung*“<sup>44</sup> führt.

Aus dem eigenständigen Sinn und Zweck des § 16 Abs. 1 EStG ergibt sich jedoch, dass von der Vorschrift nicht jede zusammengeballte Veräußerung erfasst sein kann. Insofern bedarf es einer Klärung, welche außerordentlichen *zusammengeballten* Einkünfte gerade von § 16 Abs. 1 EStG erfasst werden und welche nicht.

Meines Erachtens werden von § 16 Abs. 1 EStG nur solche Veräußerungen erfasst, die die wirtschaftliche Einheit des Teilbetriebs erhalten und eine theoretische Fortführung ermöglichen.<sup>45</sup> Dies zeigt sich insbesondere dadurch, dass ein begünstigter Veräußerungsgewinn nur vorliegt, wenn der Teilbetrieb an einen einzigen Erwerber veräußert

---

<sup>40</sup> Vgl. Lademann-Sieker, EStG, § 16 Rn. 378 m.w.N..

<sup>41</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.07.1961, VI 25/61 U, BStBl. III 1961, 436; H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 Rn. 3, 5; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 43; Hannes, Zu Telos und Anwendungsbereich der §§ 16 und 34 EStG, DStR 1997, 685, 687.

<sup>42</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 Rn. 5; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 43.

<sup>43</sup> Vgl. Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 3, 257.

<sup>44</sup> Rödder, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, DStR 1999, 751, 752; Rödder/Wochinger, FR 2000, 1, 15.

<sup>45</sup> Vgl. Hannes, DStR 1997, 685, 688.

und nicht zerstört wird.<sup>46</sup> Aus diesem Zweck des § 16 Abs. 1 EStG ergibt sich die funktionale Auslegung des Teilbetriebsbegriffs.

An dieser Sichtweise ändert der Einwand, dass die Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG wie die Veräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG behandelt werde, bei der es zwangsläufig zur vollständigen Zerstörung der wirtschaftlichen Einheit komme<sup>47</sup>, nichts. Denn die Erfassung der Betriebsaufgabe verfolgt vor allem soziale Interessen.<sup>48</sup> Sie lässt sich damit erklären, dass § 16 Abs. 3 EStG – wie der Freibetrag des Abs. 4 – den Zweck verfolgt, als „*Bonus fürs Alter*“<sup>49</sup> die Altersvorsorge des Steuerpflichtigen sicherzustellen.<sup>50</sup> Einer Schonung der Altersvorsorge bedarf es im Fall der Betriebsaufgabe gerade deswegen, weil der Steuerpflichtige seinen Lebensunterhalt fortan von der Substanz seines Gewerbebetriebs finanzieren muss und nicht mehr auf dessen laufende Einkünfte zurückgreifen kann.<sup>51</sup> Der soziale Aspekt überlagert im Falle der Betriebsaufgabe den eigentlichen Zweck, nur betriebserhaltende Veräußerungen zu erfassen.

## **2. Der Teilbetrieb innerhalb des § 15 UmwStG**

### **a) Systematik des § 15 UmwStG**

§ 15 UmwStG bildet zusammen mit § 16 UmwStG den Vierten Teil des UmwStG. § 15 UmwStG regelt die ertragsteuerliche Behandlung der Auf- und Abspaltung von Körperschaften auf andere Körperschaften und den Vermögensübergang zwischen Körperschaften durch Teilübertragung in Form der Auf- und Abspaltung. Die Begriffe Auf- und Abspaltung sind in § 123 Abs. 1, 2 UmwG definiert. Eine Teilübertragung im Sinne

---

<sup>46</sup> Ebenda.

<sup>47</sup> Vgl. Schmidt-Wacker, § 16 Rn. 7.

<sup>48</sup> Vgl. mit Blick auf die Gesetzeshistorie, Wendt, StSenkG/StSenkErgG: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199, Hannes, DStR 1997, 685, 687.

<sup>49</sup> Hannes, DStR 1997, 685, 687.

<sup>50</sup> Zu § 16 Abs. 4 EStG vgl. Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 3; zu § 16 Abs. 3 EStG vgl. Hannes, DStR 1997, 685, 687.

<sup>51</sup> Vgl. Hannes, DStR 1997, 685, 687.

der Vorschrift stellt einen Vermögensübergang im Sinne des § 174 UmwG dar.<sup>52</sup> § 15 UmwStG steht im Zusammenhang mit dem Dritten Teil des UmwStG, da die Regelungen betreffend der Verschmelzung und Vollübertragung der §§ 11 bis 13 UmwStG gemäß § 15 Abs. 1 UmwStG entsprechend für die Auf- und Abspaltung und die Teilübertragung von Körperschaften auf Körperschaften gelten. § 15 UmwStG regelt somit den Umkehrfall zu der von den §§ 11 bis 13 UmwStG geregelten Verschmelzung und Vollübertragung.<sup>53</sup> Entsprechend § 11 Abs. 1 UmwStG sind bei den von § 15 Abs. 1 UmwStG erfassten Vorgängen die übergehenden - einschließlich nicht entgeltlich erworbener oder selbst geschaffener immaterieller - Wirtschaftsgüter, in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert entspricht gemäß § 9 Abs. 2 BewG dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei der Veräußerung zu erzielen wäre. Dieser lässt sich vereinfacht als Verkehrswert bezeichnen.<sup>54</sup>

Nach § 12 Abs. 1 UmwStG hat die übernehmende Körperschaft die Wirtschaftsgüter mit dem in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft angesetzten Wert im Sinne des § 11 UmwStG zu bilanzieren (Buchwerteverknüpfung<sup>55</sup>). Der Wertansatz der übernehmenden Körperschaft korreliert mit dem der übertragenden, wodurch die Besteuerung der in den eingebrachten Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven sichergestellt wird.<sup>56</sup>

Auf Antrag und unter den weiteren Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStG ist abweichend von § 11 Abs. 1 UmwStG eine Bewertung der Wirtschaftsgüter einheitlich zum Buch- oder einem höheren, maximal dem gemeinen Wert, möglich. Voraussetzung für den Antrag ist nach § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG u.a., dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausge-

---

<sup>52</sup> Vgl. Klingebiel/Patt/Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, Teil B IV 2.1, S. 269.

<sup>53</sup> Vgl. H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 3.

<sup>54</sup> Vgl. Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., Rn. 880.

<sup>55</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 11 Rn. 88.

<sup>56</sup> Vgl. H/M-Wisniewski, UmwStG, § 12 Rn. 8; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 12 Rn. 11.

geschlossen oder beschränkt wird. Damit korrelierend erfolgt eine Bewertung auf der Seite der übernehmenden Körperschaft gemäß § 12 Abs. 1 UmwStG zu den Buchwerten oder dem höheren Wert nach § 11 Abs. 2 UmwStG. Durch diese Möglichkeit kann die Aufdeckung der stillen Reserven verhindert werden, wodurch die Umwandlung ohne Entstehung eines Übertragungsgewinns durchgeführt werden kann.<sup>57</sup>

Die Regelung des § 11 Abs. 2 UmwStG ist nach § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG nur anwendbar, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird und im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung ein Teilbetrieb verbleibt (doppeltes Teilbetriebserfordernis<sup>58</sup>).

Aus diesem Grund ist der Teilbetrieb für § 15 UmwStG von zentraler Bedeutung, da seine Übertragung und gegebenenfalls sein Verbleib die Privilegierung des § 11 Abs. 2 UmwStG auslöst, oder es bei dem Grundsatz der Bewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert nach § 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 UmwStG und bei der Aufdeckung der stillen Reserven bleibt.

Die §§ 11, 12 UmwStG stehen mit § 13 UmwStG im Zusammenhang, der die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft regelt.

Nach § 13 Abs. 1 UmwStG gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft. Auch auf der Ebene der Gesellschaft kommt es damit im Grundsatz zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, da der Vorgang für die Anteilseigner einen Tausch der untergehenden Anteile an der übertragenden gegen die neuen an der übernehmenden Körperschaft darstellt, der nach den allgemeinen Grundsätzen zu einer Gewinnrealisierung auf der Grundlage des gemeinen Wertes der hergegebenen Anteile führt.<sup>59</sup> Unter den Voraussetzungen des

---

<sup>57</sup> Vgl. Blümich-Klingberg, EStG, KStG, GewStG, § 11 UmwStG, Rn. 26; H/M-Bärwaldt, UmwStG, § 11 Rn. 33.

<sup>58</sup> Vgl. Lüdicke/Sistermann-Rouff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 200, S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 62, H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 50; Gebert, Das doppelte Teilbetriebserfordernis des § 15 UmwStG – Gemeinsam genutzte Betriebsimmobilien als Hindernis für die Steuerneutralität der Abspaltung?, DStR 2010, 1774; Schaflitzl/Widmayer, Die Besteuerung von Umwandlungen nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, BB 2006, Special 8, 36, 49; BT-Drs. 16/2710, S. 42.

<sup>59</sup> Vgl. Blümich-Klingberg, EStG, KStG, GewStG, § 13 UmwStG, Rn. 7.

§ 13 Abs. 2 UmwStG kann auch bei den Anteilen ein Ansatz zu Buchwerten erfolgen. Wie im Betriebsvermögen der Gesellschaft bleiben die stillen Reserven bei dieser Bewertung in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erhalten und werden nicht aufgedeckt.<sup>60</sup>

Zu beachten ist, wie bei § 11 Abs. 2 UmwStG, dass § 13 Abs. 2 UmwStG gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG nur gilt, wenn entweder ein Teilbetrieb übertragen wird oder im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt, sodass der Teilbetrieb auf der Ebene der Anteilseigner im Rahmen des § 15 UmwStG ebenfalls von zentraler Bedeutung ist.

#### **b) Telos des § 15 UmwStG**

Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG i.V.m. § 11 Abs. 2 UmwStG wird die Möglichkeit der Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und erhaltenen Anteile zu Buchwerten eröffnet. Dies gilt durch die §§ 11 Abs. 1, 12 Abs. 1 UmwStG sowohl auf der Ebene der Körperschaft, als auch auf der Ebene der Anteilseigner nach § 13 Abs. 2 UmwStG.<sup>61</sup> Bei einer Auf-, Abspaltung oder Teilübertragung auf andere Körperschaften unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG kommt es demzufolge nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.

Die Regelung des § 15 UmwStG verhindert durch eine entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG das Auftreten steuerlicher Nachteile in Form einer Gewinnrealisierung, die durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehen.<sup>62</sup> Dabei soll Letztere lediglich aufgeschoben werden, was sich insbesondere daran zeigt, dass nach § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG der Buchwertansatz nur möglich ist, wenn das Besteue-

---

<sup>60</sup> Vgl. H/M-Schroer, UmwStG, § 13 Rn. 2; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 13 Rn. 48.

<sup>61</sup> Vgl. R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 10.

<sup>62</sup> Zu § 11 UmwStG vgl. Blümich-Klingberg, EStG, KStG, GewStG, § 11 UmwStG, Rn. 26; H/M-Bärwaldt, UmwStG, § 11 Rn. 33; zu § 15 UmwStG vgl. beispielsweise R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 10.

nungsrecht der Bundesrepublik Deutschland am Gewinn aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter sichergestellt ist.<sup>63</sup>

Dem Teilbetriebsbegriff kommt die Funktion zu, solche Sachverhalte abzugrenzen, bei denen die Aufschiebung gerechtfertigt ist, was nur dann vorliegt, wenn eine sachliche Kontinuität gegeben ist und das wirtschaftliche Engagement fortgesetzt wird.<sup>64</sup> Die Höhe der in den Wirtschaftsgütern gespeicherten stillen Reserven ist für diese Betrachtung nicht maßgeblich.

Dies zeigt sich auch an der Regelung des § 15 Abs. 2 S. 2-4 UmwStG, wonach der Buchwertansatz nach § 11 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar ist, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag eine Veräußerung der Anteile an einer der an der Spaltung beteiligten Körperschaften in schädlichem Umfang stattfindet. Dadurch soll die Umgehung einer an sich steuerpflichtigen Veräußerung von Wirtschaftsgütern verhindert werden, indem steuerneutral gespalten und anschließend die Anteile steuerprivilegiert<sup>65</sup> veräußert werden.<sup>66</sup> Dies spricht dafür, dass von § 15 Abs. 1 UmwStG nur solche Vorgänge erfasst sein sollen, bei denen die Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagements erzielt werden soll. Ausgeschlossen werden soll demzufolge die steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter oder die Vorbereitung der Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit durch die Spaltung.<sup>67</sup> In solchen Fällen bleibt es bei dem Vorrang der steuerlichen Erfassung der stillen Reserven beim Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Rechtsträgers vor der handelsrechtlichen Möglichkeit der Übertragung der (einzelnen) Wirtschaftsgüter.

---

<sup>63</sup> Vgl. zum Aufschub der Besteuerung H/M-Bärwaldt, UmwStG, § 11 Rn. 47 ff.; Blümich-Klingberg, EStG, KStG, GewStG, § 11 UmwStG, Rn. 27 f., 31.

<sup>64</sup> Vgl. Frotscher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 58; Kessler/Kröner/Köhler-Pfaar/Schimmele, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 4 Rn. 350; R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 11; Menner/Broer, BB 2003, 229, 234.

<sup>65</sup> Bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sind nach § 3 Nr. 40b EStG 40 % des Veräußerungspreises steuerfrei. Ebenso enthält § 8b KStG die Möglichkeit einer Steuerfreistellung.

<sup>66</sup> Vgl. Neyer, Veräußerungssperre nach steuerneutraler Spaltung: Missbrauchsfolgen ohne Missbrauchstatbestand?, DStR 2002, 2200 m.w.N..

<sup>67</sup> Vgl. Frotscher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 58.

### 3. Der Teilbetrieb innerhalb des § 20 UmwStG

#### a) Systematik des § 20 UmwStG

§ 20 UmwStG gehört zum Sechsten Teil des UmwStG, der die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und den Anteilstausch regelt. Zum Sechsten Teil zählen ebenfalls die Vorschriften der §§ 21 bis 23 UmwStG. Wird ein Teilbetrieb in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die weiteren Absätze des § 20 UmwStG. Die Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft, in die der Teilbetrieb eingebracht wird, definiert das Gesetz als übernehmende Gesellschaft. Der Vorgang der Einbringung des Teilbetriebs unter Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile wird von § 20 UmwStG als Sacheinlage legaldefiniert.

Gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG muss das eingebrachte Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert bewertet werden. Dadurch kommt es zu einer Aufdeckung der in den eingebrachten Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven.<sup>68</sup>

Abweichend von der Bewertung mit dem gemeinen Wert besteht nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG die Möglichkeit, das Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buch- oder einem höheren, maximal dem gemeinen Wert, anzusetzen, wenn die weiteren in § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1-3 UmwStG genannten Voraussetzungen vorliegen. Dazu zählt nach § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG u.a. die Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft. Durch die Buchwertfortführung bleiben die stillen Reserven im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft erhalten, sodass der Vorgang ohne die durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehende Steuerbelastung in Form eines Einbringungsgewinns möglich ist.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 1, 221 ff.; Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 12.

<sup>69</sup> Vgl. Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 12; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 223, 335.

Mit der Regelung des § 20 Abs. 2 UmwStG korreliert Abs. 3 der Vorschrift, wonach der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, dem Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der neuen Gesellschaftsanteile gilt. Somit kommt es zu einer einheitlichen Bewertung auf Erwerber- und Veräußererseite.<sup>70</sup> Dementsprechend entsteht bei Buchwertfortführung kein Veräußerungsgewinn.

Durch die einheitliche Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und der neu ausgegebenen Anteile an den Veräußerer kommt es zu einer Verdoppelung der stillen Reserven.<sup>71</sup> Während diese vor der Veräußerung nur im Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft ruhten, sind diese nun sowohl im Betriebsvermögen als auch in den neu entstandenen Anteilen der übernehmenden Gesellschaft enthalten.<sup>72</sup>

In den Fällen, in denen auf Veräußererseite ein Veräußerungsgewinn entsteht, weil die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert bewertet, findet durch Verweis gemäß § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG die Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG Anwendung, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist und es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt. Unter denselben Voraussetzungen gilt gemäß § 20 Abs. 4 S. 2 UmwStG die Vorschrift des § 34 Abs. 1, 3 EStG.

Dadurch wird der bei einer Sacheinlage im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG entstehende Veräußerungsgewinn bei Bewertung mit dem gemeinen Wert steuerlich durch den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifbegünstigung des § 34 EStG privilegiert.

#### **b) Telos des § 20 UmwStG**

Dem gesamten Sechsten Teil des UmwStG kommt eine große wirtschaftliche Bedeutung zu, was vor allem damit begründet werden kann, dass es keinen *numerus clausus*

---

<sup>70</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 511; Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 96.

<sup>71</sup> Vgl. Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 12; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 9.

<sup>72</sup> Vgl. auch zur Besteuerung des Anteilseigners unter Auflösung der stillen Reserven R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 9.

der von diesem Teil des Gesetzes erfassten Vorgänge gibt, sondern vielmehr alle Vorgänge, die die Voraussetzung der Sacheinlage im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG erfüllen, erfasst werden.<sup>73</sup>

Bei dem der Einbringung zugrunde liegenden Vertrag handelt es sich zivilrechtlich um einen gesellschaftsrechtlichen Vertrag *sui generis*.<sup>74</sup> Steuerrechtlich liegt ein tauschähnliches Geschäft vor, welches wie eine Veräußerung behandelt wird.<sup>75</sup> § 16 EStG ist gegenüber den §§ 20, 24 UmwStG subsidiär, d.h. ohne die Regelungen des UmwStG käme es zu einer Anwendung des § 16 EStG.<sup>76</sup>

Die steuerliche Begünstigung der Sacheinlage liegt darin, dass im Falle der Buchwertfortführung im Gegensatz zu den allgemeinen Grundsätzen keine Aufdeckung der in den eingebrachten Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven stattfindet.<sup>77</sup> Sie bestehen vielmehr durch die Bewertung auf der Ebene der übernehmenden Gesellschaft zu Buchwerten gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG und der damit korrelierenden Bewertung der neuen Anteile gemäß § 20 Abs. 3 UmwStG fort.<sup>78</sup>

Der dadurch begründete Besteuerungsverzicht erfolgt lediglich auf Zeit und nur für den Fall, dass die stillen Reserven bei demselben Rechtsträger steuerverhaftet bleiben, was durch die Ausgabe neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erfolgt, in denen sich die stillen Reserven fortsetzen.<sup>79</sup> Die Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven wird dadurch sichergestellt, dass die Buchwertfortführung

---

<sup>73</sup> Vgl. R/H/vL-*Herlinghaus*, UmwStG, § 20 Rn. 6; vgl. auch D/P/P/M-*Patt*, UmwStG, Vor §§ 20-23 Rn. 44, mit beispielhafter Aufzählung erfasster Sachverhalte.

<sup>74</sup> Vgl. H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 1; Patt/Rasche, Steuerrechtliche Bewertungsverknüpfung für Sacheinlagen i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG in Abweichung von der Handelsbilanz, DStR 1994, 841, 844.

<sup>75</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.09.2003, I R 97/02; H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 1 m.w.N.; Patt/Rasche, DStR 1994, 841.

<sup>76</sup> Vgl. H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 1.

<sup>77</sup> Vgl. H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 2; Blümich-*Nitzschke*, EStG, KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 12.

<sup>78</sup> Vgl. H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 2 m.w.N..

<sup>79</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.06.2004, X R 34/03, BStBl II 2005, 378, 380; R/H/vL-*Herlinghaus*, UmwStG, § 20 Rn. 7; Blümich-*Nitzschke*, UmwStG, § 22 Rn. 12; R/H/vL-*Herlinghaus*, UmwStG, § 20 Rn. 7.

nur dann zulässig ist, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens gewährleistet ist.<sup>80</sup>

Auch für § 20 UmwStG stellt sich die Frage nach der Rechtfertigung dieser Begünstigung und der Funktion des Teilbetriebsbegriffs innerhalb der Vorschrift.

Der Vorschrift liegt der Gedanke zugrunde, „*dass wirtschaftlich notwendige Umstrukturierungsvorgänge möglichst steuerneutral möglich sein und damit erleichtert werden sollten.*“<sup>81</sup> Anders ausgedrückt, es geht um die Begünstigung betriebswirtschaftlich erwünschter Umstrukturierungen. Betriebswirtschaftlich erwünscht kann ein Vorgang nur dann sein, wenn es nach der Umstrukturierung zu einer Fortsetzung des betrieblichen Engagements kommt.<sup>82</sup> Ob es sich um eine „*betriebswirtschaftlich sinnvolle*“<sup>83</sup> Umstrukturierung handelt, ist nicht maßgeblich, da das Umwandlungsrecht dies nicht bewertet, sondern Umstrukturierungen grundsätzlich dann erleichtern will, wenn diese eine Fortsetzung des betrieblichen Engagements ermöglichen.

Diese Abgrenzungsfunktion, also die Trennung zwischen begünstigten und andern Umstrukturierungen, wird durch das Erfordernis des Teilbetriebs als Umwandlungsgegenstand gewährleistet, dessen Begriffsausfüllung sich am Erhalt der wirtschaftlichen Einheit orientieren muss. Auf die Höhe der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven kommt es dabei nicht an.

Diese Funktion wird durch § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG verdeutlicht, der eine nachträgliche Besteuerung des entstehenden Veräußerungsgewinns rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung anordnet, wenn die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert werden. Durch diese Regelung soll verhindert werden, dass die Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG nur zum Zweck der Umgehung der Aufdeckung der stillen Reserven und als bloße Vorbereitung für die unmittelbare Veräuße-

---

<sup>80</sup> Vgl. abermals § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG.

<sup>81</sup> R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 7.

<sup>82</sup> Vgl. D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 43; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 135; Rödder/Rogall/Stangl-Hötzels/Kaesers, UmwStE 2011, S. 327; PWC, Reform des Umwandlungssteuerrechts, Rn. 1529; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 58; Menner/Broer, BB 2003, 229, 234.

<sup>83</sup> Menner/Broer, BB 2003, 264; D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 43.

nung der erhaltenen Anteile durchgeführt wird, da die Veräußerung der erhaltenen Anteile günstigere Besteuerungsfolgen auslösen kann als die Veräußerung des eingebrachten Vermögens.<sup>84</sup> Eine unter § 20 UmwStG fallende Umwandlung soll betriebswirtschaftliche Gründe haben, die in der Umstrukturierung des betrieblichen Engagements liegen.<sup>85</sup> Nur in diesem Fall ist die Begünstigung des Einbringungs Vorgangs durch die Möglichkeit der Buchwertfortführung gerechtfertigt.

Eine Besonderheit stellt § 20 Abs. 4 UmwStG dar. Durch dessen Satz 1 ist bei der Einbringung durch eine natürliche Person und bei der Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert die Anwendung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 EStG möglich. § 20 Abs. 4 S. 2 UmwStG ermöglicht in diesen Fällen eine Anwendung der Progressionsbegünstigung des § 34 EStG. Dabei erfolgt die Begünstigung auch in diesem Fall, um die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven nicht dem progressiven Steuersatz der Einkommensteuer zu unterwerfen, was jedoch nur dann gerechtfertigt ist, wenn es tatsächlich zu einer zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven kommt.<sup>86</sup> In diesem Fall muss der Vorgang der Sacheinlage eine weitere Abgrenzungsfunktion im Hinblick auf den § 34 EStG immanenten Zweck vornehmen, der neben die betriebswirtschaftliche Komponente des § 20 Abs. 1 UmwStG tritt.

#### **4. Der Teilbetrieb innerhalb des § 24 UmwStG**

##### **a) Systematik des § 24 UmwStG**

§ 24 UmwStG bildet den Siebten Teil des UmwStG und regelt die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft. Im Unterschied zum Sechsten Teil des Gesetzes erfasst § 24 UmwStG den Fall, dass die übernehmende Gesellschaft eine Personengesellschaft ist. Daraus ergeben sich strukturelle Unterschiede, insbesondere kommt es bei den Vorgängen des § 24 UmwStG nicht zu

---

<sup>84</sup> Vgl. Kutt/Jehke, Steuerliche Fallen bei Folge-Umstrukturierungen innerhalb der 7-jährigen Sperrfrist gem. § 22 UmwStG, BB 2010, 474, 476; Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 22 UmwStG, Rn. 13; H/M-Bilitewski, UmwStG, § 22 Rn. 1; vgl. auch die Ausführungen zu § 20 UmwStG.

<sup>85</sup> Vgl. Schmitt/Schloßmacher, UmwStE 2011, S. 195.

<sup>86</sup> Vgl. Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 104.

einer Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile, sondern der Einbringende wird Mitgesellschafter der übernehmenden Gesellschaft.

Nach § 24 Abs. 1 UmwStG gelten die nachfolgenden Absätze der Vorschrift, wenn ein Teilbetrieb in eine Personengesellschaft eingebracht und der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird. Der Vorgang der Einbringung des Teilbetriebs in Verbindung mit der Stellung als Mitunternehmer der Personengesellschaft entspricht dem Gedanken der Sacheinlage gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG.

Für die Bewertung gilt § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG, wonach das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Diese Bewertung führt zur Aufdeckung der stillen Reserven.<sup>87</sup>

§ 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG sieht die Möglichkeit vor, auf Antrag das übernommene Betriebsvermögen ebenfalls mit dem Buch- oder einem anderen, maximal dem gemeinen Wert, zu bilanzieren, soweit die weiteren Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 UmwStG vorliegen. Bei diesem Ansatz kommt es nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, wodurch der Vorgang der Sacheinlage steuerneutral möglich ist.<sup>88</sup> Voraussetzung des Antrags ist nach § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Gemäß § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Bewertung des Betriebsvermögens auf Erwerber- und Veräußererseite stehen auch im Rahmen des § 24 UmwStG in Korrelation. Eine Bewertung zu Buchwerten nach § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG hat zur Folge, dass kein Veräußerungsgewinn erzielt wird.<sup>89</sup>

§ 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG enthält eine § 20 Abs. 4 S. 1, 2 UmwStG entsprechende Vorschrift. Danach sind die §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1, 3 EStG anwendbar, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert gemäß § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG

---

<sup>87</sup> Vgl. Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 24 UmwStG, Rn. 8.

<sup>88</sup> Ebenda.

<sup>89</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 24 Rn. 240.

bewertet wird<sup>90</sup> und es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt.

**b) Telos des § 24 UmwStG**

§ 24 UmwStG dient der Erleichterung von Unternehmensumstrukturierungen.<sup>91</sup> Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung einer Mitunternehmerstellung liegt ein Tausch oder tauschähnlicher Vorgang vor, der nach den allgemeinen Grundsätzen zur Realisierung der stillen Reserven führt.<sup>92</sup>

§ 24 Abs. 2 UmwStG formuliert Ausnahmetatbestände, die eine Umstrukturierung ohne Steuerbelastung ermöglichen.<sup>93</sup> Dies wird durch die Möglichkeit der Buchwertfortführung gewährleistet.<sup>94</sup> Nach § 24 Abs. 3 UmwStG gilt der Ansatz der Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Gesellschaft dem Einbringenden als Veräußerungspreis, sodass durch diese Verknüpfung auch ihm keine steuerlichen Nachteile entstehen.

Bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG gilt jedoch, dass die Besteuerung der stillen Reserven nur aufgeschoben wird, was insbesondere die Gewährleistung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens als Voraussetzung der Buchwertfortführung verdeutlicht.<sup>95</sup> § 24 UmwStG verfolgt daher den Zweck, im betrieblichen Bereich geplante Umstrukturierungsmaßnahmen bei gleichzeitiger Wahrung der vollständigen Besteuerung der stillen Reserven zu ermöglichen.<sup>96</sup> Dies entspricht der Zielsetzung des § 20 UmwStG.

---

<sup>90</sup> Dem Veräußerer entsteht nach der Regelung des § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG ein Veräußerungsgewinn wegen der entsprechenden Bewertung des Veräußerungspreises mit dem gemeinen Wert.

<sup>91</sup> Vgl. H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 5

<sup>92</sup> Vgl. R/H/vL-Rasche, UmwStG, § 24 Rn. 7; Blümich-Nitzschke, EStG, KStG, GewStG, § 24 UmwStG, § 24 Rn. 8.

<sup>93</sup> Ebenda.

<sup>94</sup> Vgl. Blümich-Nitzschke, EStG, KStG, GewStG, § 24 UmwStG, § 24 Rn. 8.

<sup>95</sup> Vgl. R/H/vL-Rasche, UmwStG, § 24 Rn. 7; H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 4, 29; siehe § 24 Abs. 2 S. 2 2. HS UmwStG.

<sup>96</sup> Vgl. H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 29.

Für den Teilbetriebsbegriff des § 24 UmwStG kann aufgrund dieses Gleichlaufs der Zielsetzungen eine Parallele zu dem des § 20 UmwStG gezogen werden, der nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist.<sup>97</sup>

Daraus folgt, dass der Teilbetriebsbegriff auch innerhalb des § 24 UmwStG begünstigungsfähige und nicht begünstigungsfähige Sachverhalte voneinander abgrenzt. Auch in diesem Fall bedarf es einer Rechtfertigung der steuerlichen Begünstigung in Form der Buchwertfortführung. Diese kann auch bei § 24 UmwStG nur dann gegeben sein, wenn die Umstrukturierung die Fortsetzung des betrieblichen Engagements ermöglicht.<sup>98</sup> Ebenfalls *neutral* ist § 24 UmwStG in der Hinsicht, als dass nicht bewertet wird, ob die Umstrukturierung betriebswirtschaftlich sinnvoll ist.<sup>99</sup> Die Höhe der stillen Reserven ist grundsätzlich irrelevant.

§ 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG ist wie § 20 Abs. 4 UmwStG ein Sonderfall, da es ausnahmsweise bei der Einbringung des Teilbetriebs in eine Personengesellschaft zur Anwendung des Freibetrages gemäß § 16 Abs. 4 EStG und der Progressionserleichterung des § 34 EStG kommt. Auch für § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG gilt, dass durch den Verweis auf die Regelung des EStG die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen werden soll. Dies ist nur dann gerechtfertigt, wenn es tatsächlich zu einer zusammengeballten Realisierung sämtlicher stillen Reserven kommt.<sup>100</sup> Folglich tritt dann neben die Abgrenzungsfunktion des Teilbetriebsbegriffs im Hinblick auf den Erhalt des betrieblichen Engagements des Weiteren dessen Abgrenzungsfunktion im Hinblick auf die Progressionserleichterung des § 34 EStG.

---

<sup>97</sup> Vgl. D/P/M-Patt, UmwStG, § 24 Rn. 91 a.E.; Blümich-Nitzschke, EStG, KStG, GewStG, § 24 UmwStG Rn. 26; H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 25.

<sup>98</sup> D/P/M-Patt, KSt, § 24 Rn. 6; Menner/Broer, BB 2003, 229, 234.

<sup>99</sup> Vgl. R/H/vL-Rasche, UmwStG, § 24 Rn. 7; Menner/Broer, BB 2003, 229, 234.

<sup>100</sup> H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 174.

## II. Definition des Teilbetriebsbegriffs

### 1. Definition der Rechtsprechung

Nach der Rechtsprechung des BFH zu § 16 EStG ist ein Teilbetrieb ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der für sich gesehen alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist.<sup>101</sup> Das BMF orientierte sich vor dem Umwandlungssteuererlass 2011 hinsichtlich der einzelnen Merkmale des Teilbetriebs an dieser Rechtsprechung.<sup>102</sup> Es handelt sich um einen „*Typus-Begriff*“<sup>103</sup>, der nach der Rechtsprechung vier Tatbestandsmerkmale hat:

- eigene Lebensfähigkeit,
- gewisse Selbstständigkeit,
- organische Geschlossenheit und
- Ausstattung mit den Merkmalen eines Betriebs.

Wenngleich diese Definition innerhalb der Gerichtsbarkeit unstrittig ist, stößt sie in der Literatur teilweise auf Kritik.<sup>104</sup> Dem Merkmal der organisatorischen Geschlossenheit wird nur ein sehr eingeschränktes Gewicht zugesprochen.<sup>105</sup> Die Notwendigkeit der Ausstattung des Teilbetriebs mit den Merkmalen eines Betriebes im Sinne des EStG

---

<sup>101</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03; BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 25.11.2009, X R 23/09; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>102</sup> Vgl. auch BFH, Urteil v. 17.07.2008, I R 77/06.

<sup>103</sup> Winnefeld, Bilanz-Handbuch, Kapitel N, Rn. 902; Blümich-Schallmoser, EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG, Rn. 190; Kessler/Kröner/Köhler-Pfaar/Schimmele, Konzernsteuerrecht, § 4 Rn. 345.

<sup>104</sup> Vgl. Kirchhof-Reiß, EStG, § 16 Rn. 54, „*fragwürdige Formel*“; Heiner, Der steuerliche Teilbetrieb – Rechtliche Grundlagen und praktische Bedeutung im VEW-Konzern, FS-Imhoff, S. 196, der von „*derart unbestimmten*“ Rechtsbegriffe spricht, die „*ungeeignet*“ seien, einen Teilbetrieb zu spezifizieren.

<sup>105</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 46; H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 142; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 375, 377.

wird zum Teil vollständig abgelehnt.<sup>106</sup> Auch sei eine exakte Trennung zwischen den Merkmalen gewisse Selbstständigkeit und eigene Lebensfähigkeit nicht möglich.<sup>107</sup>

## 2. Teilbetriebsmerkmale

### a) Lebensfähigkeit

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Teil eines Gesamtbetriebs lebensfähig, „*wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann.*“<sup>108</sup>

Seitens der Literatur wird angeführt, dass eine klare Trennung zwischen den Merkmalen Lebensfähigkeit und Selbstständigkeit des Teilbetriebs nicht möglich sei.<sup>109</sup> Dem ist insofern zuzustimmen, als dass einige Abgrenzungsmerkmale innerhalb des Merkmals der gewissen Selbstständigkeit untersucht werden.<sup>110</sup> Aus diesem Grund werden diese Merkmale mit den übrigen im folgenden Abschnitt untersucht.

Andererseits werden durch die Rechtsprechung innerhalb des Merkmals Lebensfähigkeit betriebswirtschaftliche Faktoren untersucht. Nach dem Urteil des BFH vom 13.02.1996 sei es nicht entscheidend, dass der Teilbetrieb in den letzten Jahren vor seiner Veräußerung keine Gewinne erwirtschaftet habe.<sup>111</sup> Ebenfalls irrelevant sei das Wertverhältnis des Teilbetriebs zum Gesamtunternehmen.<sup>112</sup> Dem lässt sich entnehmen,

---

<sup>106</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 145; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 44.

<sup>107</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 48; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 275, 280; Tiedtke/Wälzholz, Neue Kriterien für die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs, DStZ 2000, 127, wenn davon ausgegangen wird, ein Teilbetrieb müsse „*selbständig lebensfähig*“ sein.

<sup>108</sup> BFH, Urteil v. 19.02.2004, III R 1/03; vgl. auch BFH, Urteil v. 18.06.1998, IV R 56/97; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 05.10.1976, VIII R 87/72.

<sup>109</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 48; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 275, 280.

<sup>110</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 143 m.w.N. Hierbei handelt es sich insbesondere um die Merkmale eigener Kundenkreis und eigene Einkaufsbeziehungen.

<sup>111</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92.

<sup>112</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.10.1976, VIII R 87/72.

dass es nicht erforderlich ist, dass einzig der Teilbetrieb als Erwerbsquelle eine ausreichende Existenzgrundlage darstellt.<sup>113</sup>

Nach dem Urteil des FG München vom 21.06.2002 soll es an der Lebensfähigkeit fehlen, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.<sup>114</sup> In dem vom Gericht zu beurteilenden Fall wurde die Redaktion einer Zeitung nicht mitveräußert. Ohne Redaktion sei eine Zeitschrift nicht lebensfähig. Diesem Urteil kann jedoch nicht zugestimmt werden, da eine Beurteilung erfolgt, die zeitlich nach dem Übertragungsvorhang liegt. Dadurch vermischt das FG München die Voraussetzung der Lebensfähigkeit des Teilbetriebs mit dem Erfordernis der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Ohnehin scheint durch die Rechtsprechung keine klare Linie gezogen zu werden, welcher Zeitpunkt für die Beurteilung des Teilbetriebs maßgeblich ist. Grundsätzlich sei die Lebensfähigkeit nach den Verhältnissen beim Veräußerer zu prüfen.<sup>115</sup> Dieser Grundsatz wird jedoch mehrfach durchbrochen.

Keine Bedenken bestünden beispielsweise gegen die Annahme, dass die Verhältnisse des Unternehmensteils unverändert geblieben seien, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Weiterveräußerung von Unternehmensteilen nur zwei bzw. drei Jahre betrage.<sup>116</sup> Des Weiteren spreche es für die Lebensfähigkeit eines Teilbetriebs, wenn der Käufer zum Weiterbetrieb keine Änderungen vornehme.<sup>117</sup> Von beiden Durchbrechungen geht nur eine Indizienwirkung für das Vorliegen eines lebensfähigen Teilbetriebs beim Veräußerer aus.

Dogmatisch stellt sich die Frage, ob eine Beurteilung auf Veräußererseite der Funktion des Teilbetriebsbegriffs innerhalb des Gesetzes gerecht wird, da eigentlich die tatsächliche Fortsetzung des betrieblichen Engagements auf Erwerber- und nicht auf Veräuße-

---

<sup>113</sup> Vgl. *K/S/M-Reiß*, § 16 EStG, Rn. B 256; *L/B/P-Hörger/Rapp*, ESt, § 16 Rn. 47; *D/P/M-Patt*, KSt, § 20 Rn. 87.

<sup>114</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 21.06.2002, 8 K 1153/00.

<sup>115</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92; BFH, Urteil v. 18.06.1998, IV R 56/97.

<sup>116</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>117</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 08.03.2006, 1 K 908/04 E, G, nachgehen BFH, Urteil v. 15.03.2007, III R 53/06.

rerseite sichergestellt werden soll. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass es nicht auf die Lebensfähigkeit des Teilbetriebs auf der Seite des Veräußerers ankommen kann, sondern vielmehr auf die Möglichkeit der Einbindung auf Erwerberseite.<sup>118</sup>

Dem ist im Ergebnis nicht zuzustimmen, da es bei einer Bewertung auf Erwerberseite zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen kann, je nachdem, an welchen Erwerber die Wirtschaftsgüter veräußert werden. Dies ist aus Sicht des Veräußerers unbillig, da aus seiner Sicht identische Veräußerungsvorgänge immer zu einem einheitlichen Ergebnis führen müssen. Im Umkehrschluss müssen die Voraussetzungen des Teilbetriebs zwingend bereits beim Veräußerer gegeben sein. Nicht ausreichend ist, dass erst der Erwerber die unselbstständigen Betriebsteile zu einem Teilbetrieb zusammenfasst.<sup>119</sup>

## **b) Gewisse Selbstständigkeit**

### **aa) Allgemeines**

Die gewisse Selbstständigkeit des Teilbetriebs ist nach ständiger Rechtsprechung gegeben, wenn

*„die dem Teilbetrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienen, die sich im Rahmen des Gesamtunternehmens von der übrigen gewerblichen Tätigkeit deutlich abhebt.“<sup>120</sup>*

Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbstständigkeit hat, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beim Veräußerer zu beurteilen.<sup>121</sup>

Die Abgrenzung zwischen unselbstständigem Betriebsteil und einem mit einer gewissen

---

<sup>118</sup> So beispielsweise auch Blumers, BB 2008, 2041, 2044.

<sup>119</sup> Vgl. Blümich-Schallmoser, EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG, Rn. 192.

<sup>120</sup> Vgl. beispielsweise BFH, Urteil v. 14.06.2000, XI B 105/99; BFH, Urteil v. 15.03.1984, IV R 189/81; ähnlich BFH, Urteil v. 15.03.2007, III R 53/06.

<sup>121</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03; BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02; BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 09.12.2009, X R 4/07; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00; BFH, Urteil v. 16.11.2005, X R 17/03; BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

Selbstständigkeit ausgestatteten Teilbetrieb erfolgt anhand unterschiedlicher Merkmale, denen je nachdem, ob es sich um ein Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen handelt, ein unterschiedliches Gewicht zukommt.<sup>122</sup> Dies ist der unterschiedlichen Struktur von Dienstleistungs- und Fertigungsbetrieben und der Ausgestaltung des Teilbetriebsbegriffs als Typus-Begriff geschuldet. Die Merkmale müssen nicht kumulativ vorliegen, da der Teilbetrieb nur eine *gewisse* Selbstständigkeit gegenüber dem Hauptbetrieb erfordert.<sup>123</sup> Dies ergibt sich nach dem Ergebnis der Wortlautauslegung durch die Vorsilbe „Teil“, die den Teilbetriebsbegriff insoweit konkretisiert, als dass es sich nicht um einen vollständigen Betrieb handeln kann, der bei kumulativem Vorliegen aller Merkmale gegeben wäre.<sup>124</sup> Welches sachliche Gewicht die den Teilbetrieb konstituierenden Elemente im Einzelfall haben, unterliegt im Wesentlichen der tatrichterlichen Beurteilung.<sup>125</sup>

Obwohl die Selbstständigkeit des Teilbetriebs nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beim Veräußerer zu beurteilen ist, kann die Begründung ausnahmsweise mit der unveränderten Fortführung des Teilbetriebs durch den Erwerber erfolgen.<sup>126</sup> Hierin liege nach Ansicht der Rechtsprechung ein zulässiger Rückschluss von der unveränderten Fortführung durch den Erwerber auf die maßgebliche Selbstständigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebs beim Veräußerer.

Als Abgrenzungsmerkmale kommen beispielsweise die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, der eigene Wirkungskreis, gesonderte Buchführung, ein eigener Kundestamm, eigenes Personal, eigene Verwaltung, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige

---

<sup>122</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2009, X R 23/09; BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03; BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02; BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>123</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 09.12.2009, X R 4/07; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 15.03.2007, III R 53/06; BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00.

<sup>124</sup> Vgl. Heiner, FS-Imhoff, S. 196.

<sup>125</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 21.06.2001, III R 27/98; BFH, Urteil v. 02.04.1997, X B 269/96.

<sup>126</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.03.2007, III R 53/06 (Vorinstanz: FG Münster, Urteil v. 08.03.2006, 1 K 908/04 E, G).

betriebliche Tätigkeit und eine eigenständige interne Organisation in Betracht.<sup>127</sup> Innerhalb der Abgrenzung sind diese Merkmale zu gewichten, wobei keinem Merkmal eine übergeordnete Bedeutung oder gar eine Alleinstellung zukommt.<sup>128</sup> Die erforderliche Gewichtung ist nicht nur davon abhängig, ob es sich um ein Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen handelt, sondern vielmehr auch davon, ob es sich um eine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit handelt.

## **bb) Abgrenzungsmerkmale**

### **(1) Räumliche Trennung vom Hauptbetrieb**

Die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb kann sich zum einen aus der Entfernung zwischen dem Haupt- und Teilbetrieb ergeben.<sup>129</sup> Der Teilbetrieb unterscheidet sich dann nach der Lage vom Hauptbetrieb.

Zum anderen kann sie trotz Nutzung desselben Betriebsgrundstücks bestehen, wenn der fragliche Teilbetrieb in eigenen Räumen untergebracht ist.<sup>130</sup> Hinsichtlich der letztgenannten Alternative bestehen vor dem Hintergrund der Entscheidung des FG Hamburg vom 18.06.1999 Zweifel, da die Richter die Teilbetriebseigenschaft unter anderem wegen der fehlenden räumlichen Trennung verneint haben, obwohl sich die entsprechenden Räumlichkeiten in einer separaten Etage befanden.<sup>131</sup> Diese wären Teil des Gesamtgeschäftsbesitzes desselben Grundstücks und es sei zudem üblich, dass bestimmte Abteilungen über eigene Räumlichkeiten verfügen. In dieselbe Richtung geht das FG Hamburg in seinem Urteil vom 08.12.2007, in dem das Gericht unter Berufung auf das

---

<sup>127</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03; BFH, Urteil v. 16.11.2005, X R 17/03; BFH, Urteil v. 18.06.1998, IV R 56/97; BFH, Urteil v. 15.03.2007, III R 53/06.

<sup>128</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

<sup>129</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.05.2003, IV R 18/02; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00; BFH, Urteil v. 15.03.2007, III R 53/06 (vorgehend mit besonderer Betonung der räumlichen Trennung FG Münster, Urteil v. 08.03.2006, I K 908/04 E, G); in diesem Fall überschneidet sich das Merkmal mit dem des „abgegrenzten örtlichen Wirkungsbereichs“.

<sup>130</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92.

<sup>131</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 18.06.1999, VI 347/97.

Urteil des BFH vom 27.10.1994 darauf hinweist, dass es nicht genüge, wenn ein Unternehmen nur organisatorisch nach örtlichen und fachlichen Gesichtspunkten aufgeteilt sei.<sup>132</sup>

Nach der Entscheidung des BFH vom 18.06.1998 erfüllen die vom Hauptbetrieb räumlich getrennten Teilbetriebe in der Regel das Merkmal der gewissen Selbstständigkeit.<sup>133</sup> Dieser Sichtweise sollte angesichts der beiden Urteile des BFH vom 09.11.2009 und 24.08.1989 keine Bedeutung mehr zukommen, da innerhalb der Gewichtung der einzelnen Merkmale keinem eine übergeordnete Bedeutung zukommen darf. Von einer Regelwirkung bei räumlicher Trennung vom Hauptbetrieb kann keinesfalls ausgegangen werden, zumal der BFH in seiner Entscheidung vom 12.12.2013 davon ausgeht, dass jedenfalls eine Entfernung von 300 Metern *„nicht so groß ist, dass zwangsweise eine separate Organisation (...) notwendig geworden wäre.“*<sup>134</sup>

## **(2) Abgegrenzter örtlicher Wirkungsbereich**

Ein abgegrenzter örtlicher Wirkungsbereich kommt vor allem durch die räumliche Trennung zwischen Hauptbetrieb und der zu beurteilenden Betriebseinheit zustande.<sup>135</sup> Dieses Merkmal ist daher eng mit dem Merkmal der räumlichen Trennung verbunden und wird primär durch die unterschiedliche Lage mehrerer Räumlichkeiten erreicht. Die Entfernung zwischen den unterschiedlichen Räumlichkeiten bewirkt, dass im Regelfall Einwohner des einen Ortes nur diese Räumlichkeit und gerade nicht die andere aufsuchen.<sup>136</sup> Nach der Entscheidung des BFH vom 24.08.1989 nimmt das Merkmal vor allem bei einer einheitlichen Betätigung eine entscheidende Rolle ein.<sup>137</sup> In anderen Entscheidungen spielt das Merkmal des abgegrenzten örtlichen Wirkungsbereichs hingegen nur eine untergeordnete Rolle.<sup>138</sup>

---

<sup>132</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2007, III R 53/06; BFH, Urteil v. 27.10.1994, I R 107/93.

<sup>133</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.06.1998, IV R 56/97.

<sup>134</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.2013, X R 33/11.

<sup>135</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02.

<sup>136</sup> Ebenda.

<sup>137</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

<sup>138</sup> Vgl. beispielsweise BFH, Urteil v. 15.03.1984, IV R 189/81.

### (3) Eigener Kundenstamm

Abgegrenzter örtlicher Wirkungskreis bzw. räumliche Trennung nach der Lage der einzelnen Betriebsteile führen oftmals zu einem eigenen Kundenstamm des Teilbetriebs. Die Einbringung führt zu einer Aufgabe des mit diesem Teilbetrieb im Zusammenhang stehenden Kundenstammes.<sup>139</sup>

Dem Merkmal eigener Kundenstamm wird von den Gerichten unterschiedliche Bedeutung zugewiesen. Der unterschiedliche Kundenstamm fällt teilweise nur in sehr geringem Umfang ins Gewicht.<sup>140</sup> Noch weiter geht die Entscheidung des FG Hamburg vom 04.06.2002, in der unterschiedliche Kundenkreise überhaupt keine Rolle spielen. Es sei vielmehr ein neutrales Merkmal, das sowohl in einheitlichen Einzelunternehmen als auch in selbstständigen Teilbetrieben verwirklicht sein könne.<sup>141</sup>

Verschiedene Entscheidungen der Finanzgerichte lassen den Schluss zu, dass hinsichtlich des Merkmals eigener Kundenstamm zwischen einer einheitlichen und einer uneinheitlichen Betätigung unterschieden werden muss. Dafür spricht zum einen das Urteil des FG Hamburg vom 04.06.2002, das betont, dass die für die Entscheidung relevanten Bereiche „Makler“ und „Verwaltung“ per se unterschiedliche Kundenkreise ansprechen, und zwar unabhängig von der sonstigen Verflechtung.<sup>142</sup> Seitens der Literatur wird darauf hingewiesen, dass bei unterschiedlichen Tätigkeiten eine gewisse Überschneidung im Kundenkreis unschädlich sei.<sup>143</sup> Auf der anderen Seite hat das FG Hamburg in seinem Urteil vom 08.12.2004 ausgeführt, dass Unterschiede im angesprochenen Kundenkreis für eine gewisse Selbstständigkeit sprechen, wenn bei einer einheitlichen Tätigkeit<sup>144</sup> die Art der jeweiligen Produkte unterschiedlich sei.<sup>145</sup> Wenn nach der Art der jeweiligen Produkte jedoch ein einheitlicher Kundenkreis angesprochen wird, spricht das nach der Entscheidung des FG München vom 21.06.2002 gegen das Vorliegen eines

---

<sup>139</sup> Vgl. Heiner, FS-Imhoff, S. 197.

<sup>140</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.12.2009, X R 4/07.

<sup>141</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 04.06.2002, III 18/01.

<sup>142</sup> Ebenda.

<sup>143</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 49.

<sup>144</sup> Im vorliegenden Fall das Verlagswesen.

<sup>145</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2004, II 107/03, die unterschiedliche Art der Verlages.

Teilbetriebs.<sup>146</sup> In diesem Sinne misst auch der BFH dem eigenen Kundenstamm eine Bedeutung zu, wenn durch eine räumliche Trennung infolge unterschiedlicher Lage ein abgrenzbarer örtlicher Wirkungsbereich entsteht, der zu einem unterschiedlichen Kundenstamm führt.<sup>147</sup> Diese Entscheidung des BFH zeigt deutlich die Verzahnung einzelner Abgrenzungsmerkmale auf und ist beachtenswert.

Auch in seiner Entscheidung vom 12.12.2013 hat der BFH entscheidend auf den unterschiedlichen Kundenstamm abgestellt, da es bei seiner Zurückverweisung der Entscheidung des FG Mecklenburg-Vorpommern<sup>148</sup> betont hat, dass es bei einer Würdigung der Gesamtumstände darauf ankomme, ob es nicht zu einer Vermengung der Kundenkreise gekommen sei.<sup>149</sup>

Unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 22.11.1988<sup>150</sup> stellt die Literatur teilweise sogar fest, dass bei gleichartiger Tätigkeit ein Teilbetrieb nur bei einem eigenen Abnehmerkreis vorliegen könne.<sup>151</sup> Eine solche pauschalierte Gewichtung eines Merkmals widerspricht dem Grundsatz einer Gewichtung aller Merkmale im jeweiligen Einzelfall.

#### **(4) Eigene Verwaltung und interne Organisation**

In seinem Urteil vom 16.11.2005 stellt der BFH das Erfordernis einer unterschiedlichen internen Organisation heraus, ohne sich mit dem Begriff der internen Organisation näher auseinanderzusetzen.<sup>152</sup> Ein erster Hinweis auf eine Konkretisierung liefert die Entscheidung des BFH vom 09.12.2009, wonach es für das Vorliegen eines Teilbetriebs einer klaren organisatorischen Trennung bedürfe, wobei diese durch jeweils eigene Räume, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung und selbststän-

---

<sup>146</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 21.06.2002, 8 K 1153/00.

<sup>147</sup> Vgl. dazu die Merkmale räumliche Trennung und abgrenzbarer örtlicher Wirkungsbereich sowie BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02.

<sup>148</sup> Vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 25.11.2011, 3 K 254/10.

<sup>149</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.2013, X R 33/11.

<sup>150</sup> BFH, Urteil v. 22.11.1988, VIII R 323/84.

<sup>151</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 49; so auch ohne Berufung auf das Urteil des BFH K/S/M-Reiß, EStG, § 16 Rn. B 269.

<sup>152</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.11.2005, X R 17/03.

dige Organisation ausgezeichnet sei.<sup>153</sup> Problematisch ist die weitere Ausfüllung der einzelnen Merkmale, sodass es sich bei dieser Aussage nur um eine wenig hilfreiche Auflistung unterschiedlicher Merkmale handelt, die jeweils für sich neu durch die Rechtsprechung interpretiert werden müssen.

Aus unterschiedlichen Entscheidungen der Instanzgerichte kann eine gewisse Konkretisierung der Erfordernisse an die interne Organisation abgeleitet werden. Es genüge nicht, wenn ein Unternehmen nur organisatorisch nach örtlichen und fachlichen Gesichtspunkten aufgeteilt sei.<sup>154</sup> In einer weiteren Entscheidung stellt das FG Hamburg fest, dass es gegen eine selbstständige interne Organisation spreche, wenn alle Arbeitnehmer bei dem Einzelunternehmen – ohne Trennung zwischen Betriebsbereichen – geführt werden und dies insbesondere dadurch zum Ausdruck komme, dass der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt einheitlich als Arbeitgeber aufgetreten sei, da für alle Arbeitnehmer die Lohnsteuer einheitlich abgeführt werde.<sup>155</sup> In seiner Entscheidung vom 27.01.2011 stellt das FG Münster fest, dass eine einheitliche betriebliche Leitung gegen das Vorliegen eines Teilbetriebs spreche.<sup>156</sup>

Im Ergebnis ist dieses Merkmal kaum greifbar durch die Rechtsprechung konkretisiert, sondern es wird größtenteils nur auf weitere Abgrenzungsmerkmale verwiesen, deren Vorliegen für eine selbstständige interne Organisation sprechen sollen, was wiederum die Existenz eines Teilbetriebs indiziere.

In Teilen der Literatur kommt dem Merkmal der eigenen Verwaltung keine Bedeutung zu.<sup>157</sup> Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH<sup>158</sup> wird die Auffassung vertreten, dass es sich bei den Merkmalen, die auf die betriebliche Organisation abstellen, nur um negative Abgrenzungsmerkmale in dem Sinne handele, dass bei ihrem Fehlen kein Teilbetrieb vorliege, bei ihrem Vorliegen jedoch weitere Merkmale hinzutreten müss-

---

<sup>153</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.12.2009, X R 4/07.

<sup>154</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2004, II 107/03 mit Hinweis auf BFH, Urteil v. 27.10.1994, I R 107/93.

<sup>155</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 04.06.2002, III 18/01.

<sup>156</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 27.01.2011, 3 K 2476/08 Erb.

<sup>157</sup> Vgl. K/S/M-Reiß, § 16 EStG, Rn. B 273.

<sup>158</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.04.1969, IV R 202/68.

ten, damit ein Teilbetrieb bejaht werden könne.<sup>159</sup> Einer solchen Qualifizierung steht zum einen die heutige Rechtsprechung entgegen, wonach keinem Merkmal eine Allein- oder Ausschlussstellung zukommt.

Zum anderen gibt das Urteil eine solche Interpretation nicht her. Wenn der BFH in seinem Urteil ausführt, „*dass eine organisatorische Verselbstständigung [...] bestimmte abgegrenzte Tätigkeitsgebiete für sich allein nicht zu einem Teilbetrieb machen können, wenn es an der Eigenschaft eines Betriebes im Sinne des Einkommensteuerrechts fehlt*“<sup>160</sup>, dann weist er lediglich darauf hin, dass es für das Vorliegen eines Teilbetriebs nicht nur einer gewissen Selbstständigkeit bedürfe, sondern dass der fragliche Teilbetrieb auch alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG erfüllen müsse. Dies ist eine von der gewissen Selbstständigkeit getrennte Voraussetzung. Dem Urteil kann daher entnommen werden, dass neben der gewissen Selbstständigkeit weitere Voraussetzungen vorliegen müssen, damit der Teilbetrieb bejaht werden kann. Innerhalb der einzelnen Merkmale bleibt es bei dem Grundsatz, dass es einer umfassenden Abwägung im Einzelfall bedarf und den einzelnen Merkmalen allenfalls Indizwirkung zukommt.

Von diesen Diskussionen zu trennen sind die Fälle, in denen der Teilbetrieb durch außenstehende Dritte – etwa durch einen selbstständigen Handelsvertreter oder Pächter – und nicht durch den Betriebsinhaber oder weisungsgebundene Angestellte geführt wird.<sup>161</sup> Im Ergebnis kann nach der Rechtsprechung die Teilbetriebseigenschaft sowohl bei einer Leitung durch einen selbstständigen Handelsvertreter<sup>162</sup> als auch bei Leitung durch einen Pächter<sup>163</sup> bejaht werden. In Verpachtungsfällen kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb aus Sicht des Pächters ein Teilbetrieb darstellt, sondern es ist allein ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt der Verpachtung in der Hand des Verpächters ein Teilbetrieb vorlag.<sup>164</sup>

---

<sup>159</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 48 f..

<sup>160</sup> BFH, Urteil v. 24.04.1969, IV R 202/68.

<sup>161</sup> Vgl. dazu auch H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 144; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 49.

<sup>162</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 02.08.1978, I R 78/76.

<sup>163</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1980, I R 14/77.

<sup>164</sup> Siehe neben BFH, Urteil v. 13.02.1980, I R 14/77 auch BFH, Urteil v. 05.10.1976, VIII R 62/72.

### (5) Gesonderte Buchführung

Gesonderte Buchführung bedeutet nicht, dass sie als eigene und von den übrigen Betriebsteilen getrennte Buchführung organisiert sein muss, sondern lediglich, dass eine erkennbare Trennung zwischen den einzelnen Geschäftsbereichen vollzogen wurde.<sup>165</sup> Eine völlig selbstständige Buchführung ist nicht zu fordern.<sup>166</sup> Allerdings wird das Merkmal durch die Rechtsprechung unterschiedlich ausgefüllt. Das FG Hamburg stellt in einer Entscheidung negativ fest, dass eine einheitliche Gewinn- und Verlustrechnung schädlich sei.<sup>167</sup> Dagegen seien gesonderte Wareneinkaufs- und Erlöskonten ausreichend.<sup>168</sup> Gleichzeitig stellt das FG unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH heraus, dass in einem überschaubaren Dienstleistungsbetrieb eine gesonderte Buchführung nicht erforderlich sei.<sup>169</sup> Auch bei landwirtschaftlichen Betrieben ist das Kriterium von untergeordneter Bedeutung.<sup>170</sup>

Von der Literatur wird demgegenüber teilweise vertreten, dass es sich bei dem Merkmal um ein negatives Abgrenzungskriterium handele.<sup>171</sup> Dem ist nicht nur die einschränkende Rechtsprechung zum Erfordernis einer gesonderten Buchführung bei Dienstleistungsunternehmen entgegenzuhalten, sondern abermals der Grundsatz einer Gewichtung aller Merkmale im Einzelfall. Das Fehlen oder Vorliegen einer gesonderten Buchführung kann allenfalls Indizwirkung haben.<sup>172</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine gesonderte Buchführung bei unterschiedlichen Gestaltungen (noch) vorliegen. Nicht schädlich soll sein, dass lediglich eine gesonderte Verbuchung der Erlöse vorgenommen wird.<sup>173</sup> Mit entsprechenden Folgerun-

---

<sup>165</sup> Vgl. Heiner, FS-Imhoff, S. 197; Frotzcher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 114; D/P/M-Patt, KSt, § 20 UmwStG, Rn. 83 (getrennte Abrechnung, gesonderte Verbuchung der Erlöse); eigene Buchführung als Kriterium in BFH, Urteil v. 26.04.1979, IV R 119/76.

<sup>166</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00.

<sup>167</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 04.06.2002, III 18/01.

<sup>168</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2004, II 107/03.

<sup>169</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

<sup>170</sup> Vgl. Niedersächsisches FG, Urteil v. 22.01.2014, 9 K 74/12.

<sup>171</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 49.

<sup>172</sup> Vgl. K/S/M-Reiß, EStG, § 16 Rn. B 266; Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 160.

<sup>173</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.04.1989, I R 105/85.

gen in der Buchführung ist die bloße Trennung des Anlagevermögens ebenfalls un-  
schädlich.<sup>174</sup> Im Allgemeinen erfüllen gesonderte Aufwands- und Ertragskonten sowie  
ein eigener Debitorenbereich das Erfordernis der gesonderten Buchführung.<sup>175</sup> Zu be-  
achten ist jedoch eine Entscheidung des FG Hamburg zum Bereich der Grundstücks-  
verwaltung, in der gesonderte Erlös- und Aufwandskonten, eigener Debitorenbereich  
und ein eigenes Bankkonto für die einzelnen Grundstücke nicht ausreichend waren, da  
sich dies auch sonst bei Grundstückverwaltungen im Rahmen des Gesamtbetriebs an-  
biete.<sup>176</sup> Das reine Potenzial zur gesonderten Buchführung genüge nach Ansicht der  
Rechtsprechung nicht. Eine gesonderte Buchhaltung ist schließlich nicht deswegen ent-  
behrlich, weil die Mitarbeiter keine erfolgsabhängige Vergütung erhalten.<sup>177</sup> Von die-  
sem speziellen Bereich abgesehen kann der Rechtsprechung entnommen werden, dass  
die Trennungen im Bereich der Aufwands- und Ertragskonten sowie im Debitorenbe-  
reich ausreichen. Dennoch lässt dieses Abgrenzungsmerkmal aussagekräftige Konturen  
vermissen, sodass eine sichere Trennung durch die Unternehmen kaum möglich ist.

#### **(6) Eigenes Personal**

Das Erfordernis eigenen Personals wird in der Entscheidung des BFH vom 29.04.1993  
floskelhaft als notwendiges „*personelles Eigenleben innerhalb des Gesamtbetriebes*“<sup>178</sup>  
beschrieben. Dies setzt beispielsweise fachkundige Mitarbeiter am jeweiligen Standort  
voraus.<sup>179</sup> Weiter muss eigenes Personal auf der Entscheidungsebene des Unternehmens  
existieren, sodass es nicht genügt, wenn es nur bei untergeordneten Tätigkeiten vorhan-  
den ist.<sup>180</sup> Ebenfalls schädlich hinsichtlich der Selbstständigkeit ist der Einsatz gleich

---

<sup>174</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.11.1988, X R 1/86.

<sup>175</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.07.1998, VIII B 82/97; BFH, Urteil v. 15.03.1984, IVR 189/81.

<sup>176</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 18.06.1999, VI 347/97.

<sup>177</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 04.06.2002, III 18/01.

<sup>178</sup> BFH, Urteil v. 29.04.1993, IV R 88/92.

<sup>179</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>180</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 18.06.1999, VI 347/97, ähnlich Hessisches FG, Urteil v. 20.03.2002, 10  
K 2612/98.

ausgebildeten Personals in verschiedenen Abteilungen.<sup>181</sup> Das angestellte Personal sollte bestenfalls nur in einem Bereich eingesetzt werden.<sup>182</sup>

Allerdings kann auch bei Vorliegen gewisser Überschneidungen im Personaleinsatz das Merkmal erfüllt sein. Nach dem Urteil des BFH vom 24.08.1989 ist es unschädlich, wenn die allgemeinen Verwaltungsarbeiten durch dasselbe Personal vorgenommen werden.<sup>183</sup> Eigenes Personal meint daher nur das außerhalb der Unternehmensverwaltung unmittelbar beschäftigte bzw. das der berufstypischen Tätigkeit dienende Personal.<sup>184</sup> In diese Richtung geht auch die Entscheidung des BFH vom 12.09.1979, in der die einheitliche Wahrnehmung von Personaleinstellung und -entlassung zu keiner negativen Beurteilung der Teilbetriebseigenschaft führte.<sup>185</sup> Aus diesem Grund kann von dem Erfordernis einer „*technischen Selbständigkeit*“<sup>186</sup> gesprochen werden.

In überschaubaren Bereichen eines Betriebs soll eine personelle Trennung hingegen nicht erforderlich sein.<sup>187</sup>

### **(7) Eigenes Anlagevermögen**

Dem Anlagevermögen als Abgrenzungskriterium kommt insbesondere in Fertigungsbetrieben Gewicht zu.<sup>188</sup> Aber auch in anderen Branchen spricht eine völlige Trennung der Anlagevermögen für das Vorliegen eines Teilbetriebs.<sup>189</sup> Umgekehrt hat die gemeinsame Nutzung verschiedener Wirtschaftsgüter – beispielsweise Büro-, Kommunikations-

---

<sup>181</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.11.1982, I R 123/78.

<sup>182</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00.

<sup>183</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

<sup>184</sup> Vgl. L/B/P-*Hörger/Rapp*, ESt, § 16 Rn. 49 m.w.N.; K/S/M-*Reiß*, EStG, § 16 Rn. B 265; ähnlich Heiner, FS-Imhoff, S. 197, der von „*technischem*“ Personal spricht.

<sup>185</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.09.1979, IR 146/76.

<sup>186</sup> Kleineidam/Scherrer, FR 1972, 431, 432; ähnlich K/S/M-*Reiß*, EStG, § 16 Rn. B 273, für den die Verwaltung lediglich eine notwendige Hilfsfunktion ausübt, die zwar für einen Gesamtbetrieb, nicht aber für einen Teilbetrieb zwingend vorausgesetzt ist.

<sup>187</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2004, II 107/03.

<sup>188</sup> Vgl. hierzu Abschnitt B.II.2.b)cc) (1) Fertigungsbetriebe dieser Arbeit.

<sup>189</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2009, X R 23/09; BFH, Urteil v. 23.11.1988, X R 1/86; FG München, Urteil v. 25.03.2003, 13 K 1914/99.

mittel und Fuhrparkausstattung – in unterschiedlichen Abteilungen eine negative Wirkung auf die Selbstständigkeit des Teilbetriebs<sup>190</sup>.

Der BFH weist in seinem Urteil vom 13.02.1996 auf die besondere Bedeutung eines getrennten Fuhrparks hin.<sup>191</sup> Im damaligen Fall unterschied sich der Fuhrpark nach dem Einsatzgebiet des jeweiligen Fahrzeugs, dem daraus resultierenden Tourenplan sowie der Art der eingesetzten Fahrzeuge (Sattelschlepper und LKW). Auf der anderen Seite ist nach dem Urteil des BFH vom 10.10.2001 der gemeinsame Einsatz eines betrieblichen PKW für unterschiedliche Bereiche unschädlich.<sup>192</sup> Der Vergleich beider Urteile zeigt, dass im zuerst zitierten Urteil der Fuhrpark wesentlich größer war. Im zweiten Fall ging es nur um den Einsatz eines betrieblichen PKW, der zwangsläufig in beiden Bereichen eingesetzt werden musste. Die Trennung des Anlagevermögens und insbesondere des Fuhrparks wird entscheidender, je größer das jeweilige Unternehmen bzw. das Anlagevermögen des Unternehmens ist.

#### **(8) Getrenntes Auftreten am Markt**

Ein selbstständiges Auftreten am Markt ist ein in der Rechtsprechung anerkanntes Abgrenzungskriterium.<sup>193</sup> Die Trennung muss nach außen wahrnehmbar sein.<sup>194</sup> Dies kann durch unterschiedliche Gestaltungen gefährdet sein.

Ein einheitliches Briefpapier ohne Hinweis auf einen separaten Geschäftsbereich spricht beispielsweise gegen das Vorliegen eines Teilbetriebs.<sup>195</sup> Dies gilt auch für ein einheitliches Firmenschild ohne Hinweis auf getrennte Geschäftsbereiche oder einen einheitlichen Eintrag im Telefonbuch.<sup>196</sup> Unschädlich soll nach dem Urteil des BFH vom

---

<sup>190</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.11.2005, X R 17/03; FG Hamburg, Urteil v. 04.06.2002, III 18/01.

<sup>191</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92.

<sup>192</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00.

<sup>193</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 29.04.1993, IV R 88/92; BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92; FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2004, II 107/03.

<sup>194</sup> Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 20.03.2002, 10 K 2612/98.

<sup>195</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 18.06.1999, VI 347/97.

<sup>196</sup> Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 04.06.2002, III 18/01.

23.11.1988 sein, wenn der Teilbetrieb über keine eigene Telefonnummer verfügt.<sup>197</sup> Weitere Gestaltungen, die zu einem getrennten Auftreten am Markt führen können, sind unterschiedliche Verkaufsprogramme und unterschiedliche Werbung für die einzelnen Bereiche.<sup>198</sup> Allerdings spricht nach einem Urteil des FG Nürnberg eine einheitliche Werbung nicht zwingend für eine organisatorische Verflechtung, wenn sie im Rahmen der Tätigkeit üblich ist.<sup>199</sup> Dieser Sichtweise schließt sich die Literatur teilweise an.<sup>200</sup> Eigene Werbung spricht für ein getrenntes Auftreten nach außen, umgekehrt lässt sich nicht zwingend der Schluss gegen ein getrenntes Auftreten nach außen ziehen, wenn einheitliche Werbemaßnahmen ergriffen werden.

### **(9) Ungleichartige betriebliche Tätigkeit**

Führt ein Betrieb ungleichartige Tätigkeiten aus, können diese – insbesondere im Dienstleistungsbereich – in sich räumlich überschneidenden Gebieten ausgeübt werden.<sup>201</sup> Bei Handelsunternehmen soll dem Kriterium keine größere Bedeutung zugemessen werden.<sup>202</sup> Vielmehr liege das Gewicht des Kriteriums bei freiberuflichen Tätigkeiten.<sup>203</sup>

Jedoch kann bei gleichartiger betrieblicher Tätigkeit das Vorliegen eines Teilbetriebs nicht ausgeschlossen werden, wenn als Ausgleich eine räumliche, örtliche und personelle Trennung mit getrennten Kundenkreisen vorhanden ist.<sup>204</sup> Bei der Beurteilung des jeweiligen Geschäftsgegenstandes soll es auf das prägende Geschäft ankommen.<sup>205</sup>

---

<sup>197</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.11.1988, X R 1/86, vgl. aber FG Hamburg, Urteil v. 18.06.1999, VI 347/97, in der einheitliche Telefonanschlüsse negativ bewertet werden.

<sup>198</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92, BFH, Urteil v. 26.04.1979, IV R 119/76.

<sup>199</sup> Vgl. FG Nürnberg, Urteil v. 20.09.2000, III 122/1999.

<sup>200</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 49.

<sup>201</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00.

<sup>202</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>203</sup> Ebenda.

<sup>204</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88; K/S/M-Reiß, EStG, § 16 Rn. B 265; Heiner, FS-Imhoff, S. 197, der in diesem Fall die „räumliche Trennung“ in den Vordergrund stellt.

<sup>205</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 25.10.2006, 1 K 5083/04.

Seitens der Literatur wird gefordert, dass eine ungleichartige betriebliche Tätigkeit für sich genommen nicht zur Begründung eines Teilbetriebs ausreiche.<sup>206</sup> Vielmehr müssten weitere Kriterien hinzukommen. Diese Ansicht ergibt sich bereits aus dem Grundsatz der Gewichtung aller Merkmale im jeweiligen Einzelfall, weshalb dem Merkmal keine besondere Alleinstellung zukommen darf. Dies gilt sowohl in positiver als auch in negativer Hinsicht.

### **cc) Gewichtung der Merkmale bei Fertigungs-, Handels- und Dienstleistungsbetrieben**

#### **(1) Fertigungsbetriebe**

Bei der Beurteilung, ob ein bestimmter Bereich eines Fertigungsbetriebs als Teilbetrieb eingestuft werden kann, kommt dem Anlagevermögen als Abgrenzungskriterium ein besonderes Gewicht zu.<sup>207</sup>

So ist nach dem BFH in der Regel eigenes Anlagevermögen zwingend erforderlich.<sup>208</sup> Eine Aufteilung in verschiedene Teilbetriebe ist nach dem BFH ebenfalls nicht möglich, sofern zwar verschiedene Erzeugnisse hergestellt werden, die für die Produktion verwendeten Maschinen jedoch teilweise von allen Produktionsbereichen gemeinsam genutzt werden.<sup>209</sup> Eigene Räumlichkeiten sind nach einer weiteren Entscheidung ein Indiz für das Vorliegen eines Teilbetriebs.<sup>210</sup>

#### **(2) Handelsbetriebe**

Bei Handelsbetrieben hängt die Gewichtung der einzelnen Merkmale von der Vertriebsart (Einzelhandel oder Großhandel) und der jeweiligen Branche ab.

In seinem Urteil vom 12.09.1979 geht der BFH von dem Grundsatz aus, dass bei einer Einzelhandelsfiliale nur dann von einer gewissen Selbstständigkeit auszugehen sei, wenn dem dort beschäftigten leitenden Personal nicht nur der Warenverkauf zu den von

---

<sup>206</sup> Vgl. L/B/P-*Hörger/Rapp*, ESt, § 16 Rn. 49; K/S/M-*Reiß*, EStG, § 16 Rn. 264.

<sup>207</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.01.1989, IV R 120/88; BFH, Urteil v. 19.01.1983, I R 57/79.

<sup>208</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.11.1988 X R 1/86.

<sup>209</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 08.09.1971, I R 66/68.

<sup>210</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 06.12.1995, I R 14/95.

der Zentrale vorgeschriebenen Preisen übertragen, sondern eine Mitwirkung beim Wareneinkauf und bei der Preisgestaltung dieser Filiale eingeräumt sei.<sup>211</sup> Eine Filiale, die nicht selbst einkaufen, nicht selbst kalkulieren und daher keine eigene Ertragsberechnung durchführen kann, biete das Gesamtbild einer unselbstständigen Verkaufsstelle eines Gesamtbetriebs.<sup>212</sup> Fehle die Möglichkeit einer Mitwirkung auf den Wareneinkauf, genüge auch eine räumliche Trennung, eigenes Personal, eigenes Anlagevermögen, die eigene Kassenführung und der eigene Kundenstamm nicht, um die Einzelhandelsfiliale als Teilbetrieb erscheinen zu lassen.<sup>213</sup> Für Großhandelsbetriebe gelten diese Grundsätze ebenfalls.<sup>214</sup> Aus diesem Grund stellen der Wareneinkauf und die Möglichkeit zur Preisgestaltung bei Handelsbetrieben die entscheidenden Abgrenzungskriterien dar.

Allerdings stellt der BFH in seinem Urteil vom 10.03.1998 fest, dass eine solche Einflussnahme zwar regelmäßig zu fordern, der selbstständige Wareneinkauf durch das Personal einer Filiale jedoch auch bei Handelsunternehmen kein Merkmal sei, dessen Fehlen stets zur Verneinung eines Teilbetriebs führe.<sup>215</sup> Entscheidend sei, dass die Filiale die benötigte Ware beim Hauptbetrieb wie bei sonstigen Lieferanten ordere. Unter Hinweis auf dieses Urteil folgert die Literatur zum Teil, dass die Rechtsprechung von ihrer Bewertung zur Mitwirkung des Personals beim Wareneinkauf abgerückt sei.<sup>216</sup> Tatsächlich muss betont werden, dass diese vom BFH vertretene Ansicht dem Grundsatz entspricht, keinem Merkmal eine Alleinstellung zuzuschreiben, sondern eine Abwägung aller Merkmale im Einzelfall in den Mittelpunkt zu stellen. Der BFH weist in dem Urteil insbesondere auf die bestehende Rechtsprechung hin, wonach es anerkannt sei, dass sich ein Teilbetrieb einer zentralen Einkaufsorganisation bedienen könne.<sup>217</sup> Dies ist meines Erachtens bereits im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit des Gesamtun-

---

<sup>211</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.09.1979, I R 146/76.

<sup>212</sup> Vgl. neben BFH, Urteil v. 12.09.1979, I R 146/76 auch BFH, Urteil v. 02.08.1978, 78/76.

<sup>213</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 29.04.1993, IV R 88/92.

<sup>214</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>215</sup> Ebenda.

<sup>216</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 144; a.A. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 49, der den Fokus des Urteils auf die Art des Vertriebs (Einzelhandel oder Großhandel) legt.

<sup>217</sup> Vgl. BFH v. 12.09.1979, I R 146/76.

ternehmens zu fordern, da eine zentrale Einkaufsorganisation mit einer höheren Abnahmemenge in der Regel zu günstigeren Konditionen im Einkauf führt. Eine solche Gestaltung muss einem Handelsunternehmen daher ohne schädliche Auswirkungen möglich sein.

Danach bleibt es bei der Indizwirkung, wenn ein Einfluss auf Wareneinkauf und Preisgestaltung gegeben ist. Das Fehlen dieses Merkmals führt jedoch nicht zwangsläufig zum Ausschluss eines Teilbetriebs, wie bei dessen Vorliegen die Selbstständigkeit des Teilbetriebs aus anderen Gründen verneint werden kann. Letztendlich weist der BFH in dem Urteil vom 10.03.1998 darauf hin, dass auch die Bedeutung dieses Gesichtspunkts von der jeweiligen Art des Vertriebs und der jeweiligen Branche abhängig sei.<sup>218</sup>

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung stellt das Urteil des FG München vom 25.10.2006 einen Rückschritt dar, da die Erforderlichkeit bei der Mitwirkung bei Wareneinkauf und Preisgestaltung betont und klargestellt wird, dass räumliche Trennung, eigenes Personal, eigenes Anlagevermögen, eigene Kassenführung und eigener Kundenstamm nicht ausreichen, um einen Teilbetrieb zu begründen.<sup>219</sup> Erschöpfe sich die Geschäftsführung in der Durchführung des Verkaufs der von der Zentrale zugewiesenen Waren und der eigenen Kassenführung, fehle es an der Selbstständigkeit.<sup>220</sup> Wenngleich diese Einschätzung in der Regel zutreffen dürfte, misst das FG München dem Merkmal abermals eine quasi Alleinstellung zu, die ihm nicht zukommen darf und deshalb nicht mit den Grundsätzen des BFH in Übereinstimmung steht.

Gegenüber dem Merkmal Wareneinkauf und Preisgestaltung treten bei Handelsunternehmen andere Merkmale in den Hintergrund. Die Ungleichartigkeit des Geschäftsbereichs beispielsweise ist bei Handelsunternehmen ein Abgrenzungsmerkmal von untergeordneter Bedeutung.<sup>221</sup> Bei Gleichartigkeit der Geschäftstätigkeit ist jedoch nach der Rechtsprechung eine ausreichende eigene Organisation, d.h. eigener Kundenstamm,

---

<sup>218</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

<sup>219</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 25.10.2006, 1 K 5083/04.

<sup>220</sup> Das FG München spricht hier von fehlender Eigenständigkeit.

<sup>221</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95.

eigene Gebäude, fachkundige Mitarbeiter und gegebenenfalls erforderliche Fahrzeuge, zu fordern.<sup>222</sup>

### **(3) Dienstleistungsbetriebe**

Ein Dienstleistungsbetrieb ist primär geprägt von persönlichem Arbeitseinsatz des Betriebsinhabers oder seiner Beschäftigten<sup>223</sup> und von den Beziehungen zur Kundschaft, weshalb ein Teilbetrieb nach der Rechtsprechung vorliegen soll, wenn die Tätigkeit in selbstständigen Büros mit spezialisiertem Personal in voneinander entfernten örtlichen Wirkungsbereichen mit getrennten Kundenkreisen ausgeübt wird, wobei sich die Büros nicht unbedingt an verschiedenen Orten befinden müssen.<sup>224</sup>

Der eigene Kundenstamm soll jedoch nicht ausreichend sein, wenn zwischen den einzelnen Diensten keine klare organisatorische Trennung, d.h. jeweils eigene Räume, gesonderte Buchführung, eigenes Personal und eigene Verwaltung, besteht.<sup>225</sup> Das Merkmal getrennter örtlicher Wirkungsbereich tritt in solchen Fällen in den Hintergrund, in denen durch das Dienstleistungsunternehmen hinreichend unterschiedliche Tätigkeiten ausgeübt werden.<sup>226</sup> Folglich können diese auch in sich räumlich überschneidenden Gebieten ausgeübt werden.

Nach dem Urteil des BFH vom 24.08.1989 gilt, dass in einem überschaubaren Dienstleistungsbetrieb eine getrennte Buchführung nicht als unabdingbare Voraussetzung für die Annahme von Teilbetrieben angesehen werden kann.<sup>227</sup> Es genügt, wenn eine Zuordnung der Einnahmen zu den jeweiligen Bereichen möglich ist. Diese muss auch – zumindest schätzungsweise – auf der Ausgabenseite der einzelnen Bereiche realisierbar sein.

---

<sup>222</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2009, X R 23/09; FG Münster, Urteil v. 08.03.2006, 1 K 908/04 E, G.

<sup>223</sup> In diesem Punkt unterscheidet sich der Dienstleistungs- primär vom Handelsbetrieb, der im Wesentlichen vom Kapitaleinsatz bestimmt wird.

<sup>224</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02; FG Münster, Urteil v. 08.03.2006, 1 K 908/04 E, G.

<sup>225</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.12.2009, X R 4/07.

<sup>226</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00.

<sup>227</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88; FG Hamburg, Urteil v. 08.12.2004, II 107/03.

Von untergeordneter Bedeutung ist die Möglichkeit der Mitbestimmung bei den Preisen.<sup>228</sup> Jedoch ist dieses Merkmal in der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen.<sup>229</sup>

Wenn von dem Dienstleistungsbetrieb vorwiegend gleichartige Tätigkeiten ausgeübt werden, treten die Merkmale räumliche Trennung, getrennter aktueller und potenzieller Kundenstamm, getrenntes Personal und getrenntes Betriebsvermögen in den Vordergrund.<sup>230</sup> Jedoch nimmt getrenntes Betriebsvermögen einen geringen Stellenwert ein.<sup>231</sup> Dies hängt mit der Betonung der personenbezogenen Tätigkeit des Dienstleistungsbetriebs zusammen.

#### **dd) Sonderfall: Freiberufliche Teilpraxis**

Nach § 18 Abs. 3 S. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit auch der Gewinn, der bei der Veräußerung „*eines selbstständigen Teils des Vermögens*“ erzielt wird. Nach § 18 Abs. 3 S. 2 EStG gilt § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2, Abs. 1 S. 2, Abs. 2-4 EStG entsprechend.

Eine Definition des „selbstständigen Teils des Vermögens“ existiert nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfolgt die Begriffsbestimmung nach den Grundsätzen zum Teilbetrieb im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.<sup>232</sup> Entsprechend werden beispielsweise bei der Einbringung einer Teilpraxis in eine Personenhandelsgesellschaft nach § 24 UmwStG bei der Bewertung die Grundsätze zum Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG herangezogen.<sup>233</sup>

Die Eigenart der selbstständigen Arbeit liegt vor allem in der persönlichen Betätigung bei Teilen einer freiberuflichen Praxis.<sup>234</sup> Aus diesem Grund liegt bei einer solchen Tätigkeit ein großes Gewicht in dem Merkmal der Ungleichartigkeit der Tätigkeit, welches nach der Rechtsprechung bei der Bewertung einer Teilpraxis entscheidend sein soll.<sup>235</sup>

---

<sup>228</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 10.07.2008, 5 K 6443/04 B.

<sup>229</sup> Ebenda.

<sup>230</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 25.03.2003, 13 K 1914/99 m.w.N..

<sup>231</sup> Siehe zum Vergleich mit Fertigungsbetrieben insbesondere BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

<sup>232</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02.

<sup>233</sup> Vgl. BFH Großer Senat, Urteil v. 18.10.1999, GrS 2/98.

<sup>234</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.11.2004, IV R 17/03.

<sup>235</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 06.03.1997, IV R 28/96.

Jedoch ist bei Vorliegen einer gleichartigen Tätigkeit die Frage der Teilpraxis nicht automatisch negativ zu bewerten. In diesem Fall führt

*„die Personenbezogenheit der selbständigen Arbeit dazu, dass (...) in Fällen, in denen (...) eine sachlich einheitliche Praxis mit gleichartiger Tätigkeit vorliegt, die Annahme einer Teilpraxisveräußerung (...) dann in Betracht kommt, wenn die Tätigkeit im Rahmen selbständiger Büros mit besonderem Personal, wobei die Büros sich nicht unbedingt an verschiedenen Orten befinden müssen, in voneinander entfernten örtlichen Wirkungsbereichen mit getrennten Kundenkreisen ausgeübt wird.“<sup>236</sup>*

Demnach fordert der BFH bei Gleichartigkeit der Tätigkeit neben einer organisatorischen Trennung durch Personal und Büros insbesondere einen getrennten örtlichen Wirkungsbereich der Teilpraxis.

Nach der Rechtsprechung existieren letztlich zwei Fallgruppen, in denen die Selbstständigkeit der Teilpraxis zu bejahen ist. Dies ist dann der Fall,

*„wenn sich die freiberufliche Arbeit entweder auf wesensmäßig verschiedene Tätigkeit mit zugehörigen Kunden-(Patienten-)Kreisen erstreckt (1. Fallgruppe) oder bei gleichartiger Tätigkeit in voneinander getrennten örtlich abgegrenzten Bereichen ausgeübt wird (2. Fallgruppe).“<sup>237</sup>*

Sollte jedoch eine (örtlich) einheitliche gleichartige freiberufliche Tätigkeit vorliegen, kann regelmäßig ausgeschlossen werden, dass die organisatorische Selbstständigkeit einer Teilpraxis den Grad der Selbstständigkeit eines Teilbetriebs hat.<sup>238</sup>

---

<sup>236</sup> BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/92; vgl. auch BFH, Urteil v. 08.06.2000, IV R 63/99.

<sup>237</sup> BFH, Urteil v. 04.11.2004, IV R 17/03; ähnlich BFH, Beschluss v. 30.10.2008, VIII B 172/07; vgl. auch Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 25.10.2006, 1 K 185/01.

<sup>238</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 01.07.2004, IV R 32/02; BFH, Urteil v. 29.10.1992, IV R 16/91.

Die Beurteilung der Selbstständigkeit freiberuflicher Teilpraxen durch die vom BFH entwickelten Fallgruppen ist meines Erachtens gelungen. Zwar geht von der Ungleichartigkeit der Tätigkeit eine Indizwirkung aus, die einer quasi Alleinstellung dieses Merkmals gleichkommt, was den Grundsätzen des BFH von der Wertung aller Merkmale im Einzelfall zuwiderlaufen würde. Dennoch handelt es sich durch die Etablierung der zweiten Gruppe nicht um ein negatives Tatbestandsmerkmal, sodass im Ergebnis kein Verstoß gegen die allgemeinen Kriterien zur Bewertung der gewissen Selbstständigkeit gegeben ist.

### c) Organische Geschlossenheit

Das von der Rechtsprechung in der Definition genannte Merkmal der organischen Geschlossenheit des Teilbetriebs hat im Ergebnis keinen Aussagewert über das tatsächliche Vorliegen eines Teilbetriebs. Mithin fehlt es bereits an einer Definition durch die Rechtsprechung. Nach der Literatur soll ein organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs bei räumlicher Trennung von den anderen Betriebseinheiten des Gesamtunternehmens und gleichzeitig fehlender personeller und sachlicher Verbindung zwischen den einzelnen Betriebseinheiten gegeben sein.<sup>239</sup> Aussage dieses Merkmals soll sein, dass ein einziges Wirtschaftsgut in der Regel ein Betriebsmittel und kein Teilbetrieb ist.<sup>240</sup>

Zutreffend wird vertreten, dass dem Merkmal keine eigenständige Bedeutung zukomme.<sup>241</sup> Immer dann, wenn der fragliche Teilbetrieb eine gewisse Selbstständigkeit und Lebensfähigkeit aufweise, sei von einem organisch geschlossenen Teilbetrieb auszugehen.<sup>242</sup> Auf diese Sichtweise deutet bereits die Definition hin, deren Elemente der sachlichen und personellen Unabhängigkeit schon innerhalb der gewissen Selbstständigkeit des Teilbetriebs in sachlicher und personeller Hinsicht bewertet werden. Der Regelfall,

---

<sup>239</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Überblick, DStZ 2009, 354, 355.

<sup>240</sup> Vgl. Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 146; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 46; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 355 m.w.N.; Heiner, FS-Imhoff, S. 198.

<sup>241</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 142; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 46.

<sup>242</sup> Ebenda.

dass ein einzelnes Wirtschaftsgut grundsätzlich einfaches Betriebsmittel ist, lässt sich über die Abgrenzungsmerkmale innerhalb der gewissen Selbstständigkeit behandeln.

Im Ergebnis handelt es sich bei der organischen Geschlossenheit nur um das Ergebnis der Wertung, dass diese vorliegt, wenn die Merkmale gewisse Selbstständigkeit und Lebensfähigkeit gegeben sind.<sup>243</sup>

#### **d) Originär gewerbliche Tätigkeit des Teilbetriebs**

Die Voraussetzung, dass der Teilbetrieb alle Merkmale eines Gewerbebetriebs haben muss, bedeutet, dass er eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben muss, d.h., dass die aus dem Teilbetrieb stammenden Einkünfte unabhängig von ihrem Verhältnis zum Hauptbetrieb gewerbliche Einkünfte sein müssen.<sup>244</sup>

Dies ist in der Regel bei einer ohnehin gewerblichen Tätigkeit des Gesamtunternehmens unproblematisch. Etwas anderes gilt, wenn eigentlich nicht gewerbliche Einkünfte aufgrund bestimmter Regelungen oder Gestaltungen zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden. Nach den gesetzlichen Bestimmungen gilt dies beispielsweise für Gestaltungen nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Abfärbung bei Personengesellschaften) und § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft). Nach dem Teilbetriebsverständnis der Rechtsprechung dürfte in solchen Fällen, in denen die Wirtschaftseinheit des Unternehmens unabhängig vom Gesamtunternehmen keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, kein Teilbetrieb vorliegen. Dies wird regelmäßig Fälle rein vermögensverwaltender Tätigkeiten des Teilbetriebs betreffen.

Bei sog. schlichter Vermietungstätigkeit der betreffenden Wirtschaftseinheit, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG umqualifiziert wird, gilt, dass grundsätzlich kein Teilbetrieb „Vermietung“ besteht. Zur Begründung führt der BFH aus:

*„Damit soll vermieden werden, dass ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück allein dadurch, dass es aus der unmittelbaren betrieblichen Nut-*

---

<sup>243</sup> Vgl. K/S/M-Reiß, EStG, § 16 Rn. B 254; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 46; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 375, 377.

<sup>244</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 145; Goebel/Ungemach/Seidenfad, Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Überblick, DStZ 2009, 354, 356.

*zung herausgelöst und (nunmehr als gewillkürtes Betriebsvermögen) verpachtet wird, die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllt.*<sup>245</sup>

Die Forderung der Rechtsprechung nach einer originär gewerblichen Tätigkeit wird seitens der Literatur kritisiert. Es sei für das Vorliegen eines Teilbetriebs unerheblich, ob sich die Gewerblichkeit durch eigene Merkmale ergebe oder durch die Verbindung mit dem Hauptbetrieb.<sup>246</sup> Habe sich der Rechtsanwender oder der Gesetzgeber entschieden, Einkünfte in gewerbliche umzuqualifizieren, obwohl die Tätigkeit nicht unter § 15 Abs. 2 EStG zu subsumieren sei, könne es bei der konkreten Anwendung der Normen nicht zu einer Versagung unter Hinweis auf fehlende Tatbestandsmerkmale kommen, die bei der Qualifizierung der Einkunftsart gerade ignoriert worden seien.<sup>247</sup> Es sei nicht einzusehen, warum die entsprechende Gewerblichkeitsfiktion nicht auf die steuerbegünstigende Rechtsnorm durchschlagen sollte.<sup>248</sup> Auch im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG könne eine originär gewerbliche Tätigkeit nicht gefordert werden.<sup>249</sup> So wird angeführt, dass durch diese Rechtsprechung wesentlich gleiche Sachverhalte ungleich behandelt würden.<sup>250</sup> In kritischer Auseinandersetzung im Hinblick auf § 16 EStG wird ferner angemerkt, dass nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes eine solche Auslegung nicht geboten sei, da die Einkunftsart irrelevant sei und die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigung eindeutig geregelt seien.<sup>251</sup> Nicht zuzustimmen ist der Sichtweise, die dem Teilbetrieb die Gewerblichkeit des Gesamtunternehmens zurechnen wollen. Ihre Vertreter übersehen, dass es sich bei der Qualifizierung des Teilbetriebs um eine tatsächliche Betrachtung im Einzelfall und nicht um das Ergebnis einer Zurechnung von Merkmalen des Gesamtbetriebs handelt.

---

<sup>245</sup> BFH, Urteil v. 18.06.1998, IV R 56/97 mit Verweis auf ein ähnliches Urteil des BFH v. 24.04.1969, IV R 202/68.

<sup>246</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 145 a.E..

<sup>247</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 44 m.w.N..

<sup>248</sup> Vgl. Herlinghaus, Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebsbegriffs?, FS-Meilicke, S. 159, 164.

<sup>249</sup> Vgl. hierzu BFH, Urteil v. 29.03.2006, X R 59/00.

<sup>250</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 145.

<sup>251</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 44.

Dennoch ist der herrschenden Auffassung in der Literatur zuzustimmen. Es gilt jedoch, dass dies nicht das Ergebnis einer Wertung ist, sondern das Merkmal gänzlich abzulehnen ist, da das Merkmal nach dem Sinn und Zweck der Vorschriften für das UmwStG nicht erforderlich ist. Denn durch die Differenzierung zwischen endgültigem Besteuerungsverzicht im EStG und quasi-Steuerstundung im UmwStG ist eine restriktive Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im UmwStG nicht erforderlich. Diese muss nur dem Zweck dienen, dem Steuerpflichtigen Umstrukturierungen zu erleichtern und nicht durch steuerliche Nachteile zu erschweren, die durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehen.

Auf eine Qualifizierung der Tätigkeit unabhängig vom Gesamtunternehmen kann es daher weder nach systematischen noch teleologischen Gesichtspunkten kommen, da das eingebrachte oder abgespaltene Betriebsvermögen in jedem Fall bei dem übernehmenden Rechtsträger aus der Sicht der Bundesrepublik Deutschland steuerverhaftet bleibt. Wäre dies nicht der Fall, wäre nach den §§ 15 Abs. 1 i.V.m. §§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, 2, 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1, 3, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG unabhängig vom Vorliegen eines Teilbetriebs eine Einbringung bzw. Abspaltung zu Buchwerten nicht möglich.

### III. Wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs

#### 1. Standpunkte der Literatur

Für § 16 EStG gilt hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs eine funktional-quantitative Auslegung. Von einem Teil der Literatur wird gefordert, dass die quantitative Betrachtung, also die Maßgeblichkeit der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven, auch für das UmwStG gelten müsse und demnach eine Angleichung an den Teilbetriebsbegriff des § 16 EStG vorgenommen werden solle.<sup>252</sup>

Demgegenüber wird die Auffassung vertreten, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs jeweils normspezifisch, d.h. unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des UmwStG und des EStG zu interpretieren seien.<sup>253</sup> Dies hat zur Folge, dass mittelbar – über die normspezifische Auslegung des Begriffs der „wesentlichen Betriebsgrundlagen“ – auch das begünstigungsfähige Objekt „Teilbetrieb“ eine normspezifische Bedeutung hat. Denn dem Teilbetrieb können zwar auch unwesentliche Betriebsgrundlagen zugeordnet werden, für die Gewährung der Steuervorteile entscheidend ist jedoch die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen.<sup>254</sup>

Zur Begründung einer normspezifischen Auslegung wird darauf hingewiesen, dass diese aufgrund der unterschiedlichen Teleologie der Vorschriften des EStG und UmwStG

---

<sup>252</sup> Vgl. Thiel, DStR 1995, 237, 240; Goutier/Knopf/Tulloch/Hill, UmwStG, § 13 Rn. 19; Blümich-Klingberg, UmwStG, § 15 Rn. 50; Schaumburg-Rödter, UmwStG, § 15 Rn. 52; weitere Literatur in S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 56.

<sup>253</sup> Vgl. W/M-Schießl, UmwStG, § 15 Rn. 20; D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 43; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 58, 66; S/H/S-Hörtnagl, § 15 Rn. 68; H/H/R-Geissler, EStG/KStG, § 16 EStG, Rn. 140; Strobl-Haarmann, Der Teilbetrieb der Fusionsrichtlinie und seine Umsetzung im deutschen Recht, FS-Widmann, S. 564; Blumers, Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, DB 2001, 722, 724; H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 58; Rödder/Beckmann, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht tut not!, DStR 1999, 751, 752; R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 143.

<sup>254</sup> Vgl. Thiel, Die Spaltung (Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz – neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften (Teil I), DStR 1995, 237, 240; Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser/Schöneberger, Umwandlungen, § 20 Rn. 15; Müller/Rödter-Schumacher, Hdb.-AG, § 14 Rn. 285.

geboten sei.<sup>255</sup> Die Vorschriften des UmwStG dienen der Ermöglichung einer steuerneutralen Umwandlung in verschiedenen Formen, bei denen die Fortführung des unternehmerischen Engagements im Vordergrund stehe.<sup>256</sup> Für die einem Teilbetrieb für die Zwecke der Umwandlung zuzuordnenden Wirtschaftsgüter komme es aus diesem Grund nur auf solche an, die für die Fortführung des Betriebs und somit des unternehmerischen Engagements wesentlich seien, d.h. das entscheidende Kriterium sei die Funktion für den Betrieb.<sup>257</sup> Ein Wirtschaftsgut sei folglich im UmwStG nicht deshalb bereits wesentlich, bloß weil in ihm erhebliche stille Reserven ruhen.

Im Ergebnis stellen bei Teilbetriebsabgrenzungen im UmwStG nur solche Wirtschaftsgüter eine wesentliche Betriebsgrundlage des Teilbetriebs dar, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich seien und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukomme.<sup>258</sup>

Problematisch ist, dass diese normspezifische Auslegung größtenteils mit teleologischen Argumenten begründet wird. Die einem Teilbetrieb zuzuordnenden wesentlichen Betriebsgrundlagen und damit der Teilbetriebsbegriff können nur dann im UmwStG anders ausgelegt werden, wenn ein Vergleich mit dem des EStG dies auch zulässt. Dies erfordert eine umfassende vergleichende Auslegung der einkommen- und umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften.

---

<sup>255</sup> Vgl. D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 43; R/H/vL-Herlinghaus, § 20 Rn. 58; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 564; Blumers, DB 2001, 722, 724.

<sup>256</sup> Vgl. R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 58; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 564; Blumers, DB 2001, 722, 724; Blumers, Teilbetriebe und wesentliche Betriebsgrundlagen, DB 2010, 1670; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 67; Kessler/Kröner/Köhler-Pfaar/Schimmele, Konzernsteuerrecht, § 4 Rn. 350; Rödder/Beckmann, DStR 1999, 751, 752; so auch schon ausdrücklich BMF, Schreiben v. 09.01.1992, BStBl I 1992, 47 unter 2. Buchstabe f).

<sup>257</sup> Vgl. H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 58; D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 43; ähnlich S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 67.

<sup>258</sup> Vgl. R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 143.

## 2. Objektive Auslegung

### a) Auslegung nach dem Wortlaut

Bei der Überprüfung dieser normspezifischen Auslegung liefert der Wortlaut eine erste Erkenntnis. Der Wortsinn ist für die Auslegung eines Begriffs von zentraler Bedeutung, da er nicht nur mögliche Auslegungsalternativen und damit einen Ansatzpunkt für die weitere Untersuchung liefert<sup>259</sup>, sondern gleichzeitig auch die Grenzen der Auslegung bestimmt.<sup>260</sup> Denn „eine Deutung, die nicht mehr im Bereich des möglichen Wortsinns liegt, ist nicht mehr Auslegung, sondern wäre Umdeutung.“<sup>261</sup>

Bezogen auf den Teilbetriebsbegriff und den Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt sich das Problem der Eindeutigkeit des möglichen Wortsinns auf zwei Ebenen.

Zum einen kann ein Begriff eine inhaltliche Eindeutigkeit vorgeben. Sollte dies der Fall sein, würde sich zwangsläufig ergeben, dass dem Gesetz ein einheitlicher Begriff zugrunde gelegt ist. Ein anderer Inhalt, der über diesen Wortsinn hinausgeht, wäre kein Ergebnis einer Auslegung. Dieser Begriff der Einheitlichkeit wird Eindeutigkeitsregel oder Plain-Meaning-Rule genannt.<sup>262</sup> Da es sich um die Eindeutigkeit bezogen auf den Inhalt eines einzelnen Begriffs handelt, wird diese Form der Eindeutigkeit im Folgenden in dieser Arbeit als Eindeutigkeit im engeren Sinne bezeichnet.

Zum anderen stellt sich als weiteres Problem der Eindeutigkeit, ob – wenngleich es vielleicht mehrere Auslegungsmöglichkeiten des Wortsinns gibt – die einheitliche Verwendung des Begriffs eine einheitliche Auslegung vorschreibt. Das inhaltliche Ergebnis der Auslegung würde den Inhalt des Begriffs für die gesamte Rechtsordnung festlegen. In diesem Fall geht es nicht mehr um die Einheitlichkeit eines einzelnen Begriffs, sondern um die Eindeutigkeit einer Begriffsverwendung für die gesamte Rechtsordnung, weshalb diese Form der Eindeutigkeit im Folgenden dieser Arbeit als Eindeutigkeit im weiteren Sinne bezeichnet wird.

---

<sup>259</sup> Vgl. Rüthers, Methodenlehre, S. 470 f.; Larenz, Methodenlehre, S. 233.

<sup>260</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 231.

<sup>261</sup> Ebenda, S. 210.

<sup>262</sup> Vgl. Rüthers, Methodenlehre, S. 467.

Der *Eindeutigkeit im engeren Sinne* sind schon die unterschiedlichen Ansatzpunkte einer Wortlautauslegung entgegenzuhalten. Die Interpretation kann sich an einer umgangssprachlichen, aber ebenso an einer fachspezifischen Bedeutung des Begriffs orientieren.<sup>263</sup> Auch kann sich die Auslegung an der historischen Bedeutung und an dem gewandelten Sprachgebrauch ausrichten.<sup>264</sup> Idealerweise gibt es einen präzisen juristischen Sprachgebrauch, der die Auslegung eines Begriffs beendet, wenn sich keine Anhaltspunkte finden, dass das Gesetz von dieser Bedeutung abweicht.<sup>265</sup> Im Falle des Teilbetriebsbegriffs und des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen gibt es eine solche Konkretisierung, etwa in Form einer Legaldefinition, nicht. Dementsprechend kann allenfalls danach gefragt werden, ob der Verwendung der Begriffe eine Eindeutigkeit bezogen auf den möglichen Wortsinn entnommen werden kann, der den Inhalt des jeweiligen Begriffs für alle Vorschriften festlegt.

Die Vorsilbe „Teil“ legt nahe, dass es sich bei einem Teilbetrieb um eine Untersektion eines gesamten Betriebs handelt. Ein *Teil* eines gesamten Betriebs kann durch eine Vielzahl von möglichen Konstellationen erreicht werden. Die Betriebseigenschaft beispielsweise ist an das Vorliegen unterschiedlicher Voraussetzungen geknüpft. Für den Teilbetrieb stellt sich die Frage, welche dieser für den Betrieb geltenden Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sein müssen. Damit hängt auch die Zuordnung der für einen Teilbetrieb relevanten Wirtschaftsgüter zusammen. Es könnte für den Teilbetrieb auf die arbeitstechnische, ebenso aber auch auf die wirtschaftliche Überlebensfähigkeit abgestellt werden.

Letztlich ergibt sich ein einheitliches Kriterium für die Bestimmung eines Teilbetriebs nicht durch die bloße Wahl des Begriffs Teilbetrieb. Aussage dieses Begriffs ist lediglich, dass es sich nicht um den ganzen Betrieb handeln kann.

Entsprechendes gilt für den Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlage“. Denn weder das Vorwort „wesentlich“ noch das Teilwort „Grundlage“ lassen einen Schluss darauf zu, dass diese sich nach einer rein funktionalen oder kombiniert funktional-quantitativen Betrachtung bestimmen.

---

<sup>263</sup> Ebenda, S. 472.

<sup>264</sup> Ebenda, S. 471.

<sup>265</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 209.

Für die *Eindeutigkeit im weiteren Sinne* spricht zunächst die einheitliche Begriffsverwendung selbst. Das gilt sowohl für die einheitliche Verwendung des Begriffs des Teilbetriebs, als auch für den Begriff Veräußerungspreis, der in § 16 Abs. 2 S. 1 EStG sowie beispielsweise in § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG verwendet wird. Im Ertragssteuerrecht dient er als Ermittlungskomponente für den Veräußerungsgewinn. Daraus kann ein Argument für die Einheitlichkeit des Teilbetriebsbegriffs gezogen werden. Bei fehlender Identität würde unter Umständen ein unter § 20 UmwStG fallender Sachverhalt nach ertragssteuerlichen Grundsätzen keinen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG<sup>266</sup> darstellen, sodass die gesetzliche Fiktion eines Veräußerungspreises begrifflich verfehlt wäre.<sup>267</sup> Andererseits bietet die Rechtsordnung auch Beispiele, in denen ein – sogar gesetzlich definierter – Begriff unterschiedliche Bedeutung hat.<sup>268</sup> Dies wird als Relativität der Rechtsbegriffe bezeichnet.<sup>269</sup> Diese kann sich auch auf Begriffe innerhalb eines Gesetzes beziehen.<sup>270</sup>

So sind „Sachen“ gemäß § 90 BGB *nur* körperliche Gegenstände. Trotz dieser klaren gesetzlichen Definition besteht Einigkeit, dass der Sachbegriff des § 90 BGB nicht für die gesamte Rechtsordnung bzw. für das gesamte BGB maßgeblich ist. Nach § 119 Abs. 2 BGB gilt als Irrtum über den Inhalt einer Erklärung auch ein Irrtum über solche Eigenschaften einer Sache, die im Verkehr als wesentlich angesehen werden. Zu den Sachen im Sinne dieser Vorschrift gehören nach allgemeiner Auffassung nicht nur körperliche Gegenstände.<sup>271</sup> Der Sachbegriff des § 90 BGB ist somit der *enge Sachbegriff*<sup>272</sup>, während § 119 Abs. 2 BGB ein *weiter Sachbegriff* zugrunde liegt. Das bedeutet,

---

<sup>266</sup> In diesem Fall würde es sich einfach nur um den Gewinn aus der Veräußerung von unselbständigen Betriebsteilen bzw. Einzelwirtschaftsgütern handeln.

<sup>267</sup> Vgl. Patt, Die wesentliche Betriebsgrundlage als Betriebsmerkmal des Sacheinlagegegenstandes nach § 20 UmwStG, DStR 1998, 190, 193.

<sup>268</sup> Siehe zu den nachfolgenden Beispielen auch Rüthers, Methodenlehre, S. 467 f.; Larenz, Methodenlehre, S. 209.

<sup>269</sup> Vgl. hierzu insbesondere BVerfG, Beschluss v. 27.12.1991, 2 BvR 72/90.

<sup>270</sup> Vgl. Henrichs, Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht, ZGR 1997, 66, 78.

<sup>271</sup> Vgl. Palandt, BGB, § 119 Rn. 27 m.w.N.; BGH LM Nr. 2 zu § 119.

<sup>272</sup> Vgl. Palandt, BGB, Überblick v § 90 Rn. 1.

dass der Sachbegriff des § 119 Abs. 2 BGB zunächst einmal alle Sachen im Sinne des § 90 BGB einschließt, dieser Sachbegriff jedoch erweitert wird. Die Gründe dafür spielen an dieser Stelle keine Rolle. Entscheidend ist nur, dass der Begriff – wenngleich wortidentisch – nicht einheitlich ausgelegt wird, sondern eine weitere Unterteilung in eng und weit vorgenommen wird.

Ein Beispiel anderer Art ist der Begriff der Genehmigung in § 184 Abs. 1 BGB, also die nachträgliche Zustimmung zu einem Rechtsgeschäft. Diese Definition der Genehmigung gilt ebenfalls nicht in der gesamten Rechtsordnung. Gemeint ist mit diesem Begriff nur die Zustimmung einer natürlichen Person. Hingegen bezeichnet das BGB die Zustimmung des Vormundschaftsgerichts im Sinne der §§ 1821 ff. BGB auch dann als Genehmigung, wenn sie im Voraus erteilt wird.<sup>273</sup> Anders als beim Sachbegriff der §§ 90, 119 Abs. 2 BGB wird hier keine Unterscheidung zwischen engem oder weitem Genehmigungsbegriff getroffen. Vielmehr hängt die Interpretation des Begriffs davon ab, wer die Genehmigung erteilt. Grund für diese Divergenz kann beispielsweise ein redaktionelles Versehen oder eine Ungenauigkeit der Gesetzgebung sein, die zu einer solchen Doppelbesetzung führt.<sup>274</sup> Letztendlich spielt der Grund keine Rolle, sondern es kommt nur auf das Ergebnis, die unterschiedliche Auslegung oder Interpretation des Begriffs trotz Wortidentität, an.

Beide Beispiele zeigen, dass selbst ein durch gesetzliche Definition festgelegter Sprachgebrauch nicht zwangsläufig zur Folge hat, dass der Begriff innerhalb der Rechtsordnung, nicht einmal zwingend im selben Gesetz, in diesem Sinne zu verstehen ist.<sup>275</sup> In diesem Fall ändern sich lediglich die Vorzeichen der Untersuchung, sodass – ähnlich eines Beweises des ersten Anscheins – davon ausgegangen werden kann, dass für die Auslegung des Begriffs die gesetzliche Definition maßgeblich ist und es einer besonderen Begründung bedarf, warum der Begriff an einer anderen Stelle eine andere Bedeutung hat.<sup>276</sup> Da es für den Teilbetriebsbegriff an einer gesetzlichen Definition fehlt, be-

---

<sup>273</sup> Vgl. MüKo-*Wagenitz*, BGB, § 1828 Rn. 4; Beck'scher Online Kommentar-*Bettin*, § 1828 BGB, Rn. 2.

<sup>274</sup> Vgl. Rüthers, *Methodenlehre*, S. 467.

<sup>275</sup> Vgl. Larenz, *Methodenlehre*, S. 209 f..

<sup>276</sup> Ebenda, S. 210.

steht im Umkehrschluss erst recht die Möglichkeit einer differenzierten Auslegung. Meines Erachtens kann sogar der Schluss gezogen werden, dass gerade wegen des Fehlens einer Definition eine differenzierte Auslegung nicht einmal einer besonderen Begründung bedarf.

**b) Auslegung nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes**

**aa) Normspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs und Wertungswidersprüche**

Das Ergebnis der Wortlautauslegung lässt sowohl eine normspezifische als auch eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebsbegriffs in den Normen des EStG und UmwStG zu.

Etwas anderes kann sich aus der objektiv-teleologischen Auslegung des einkommen- und umwandlungssteuerlichen Teilbetriebsbegriffs ergeben. Denn *„teleologische Auslegung heißt Auslegung gemäß den erkennbaren Zwecken und dem Grundgedanken einer Regelung.“*<sup>277</sup>

Bei den objektiv-teleologischen Argumenten handelt es sich um solche, die sich – losgelöst vom gesetzgeberischen Willen – aus den objektiven Zwecken des Rechts ergeben.<sup>278</sup> Entscheidend ist, dass sich diese Zwecke nicht zwingend aus den Normvorstellungen des Gesetzgebers ergeben. Vielmehr geht die objektiv-teleologische Auslegung – wie die gesamte objektive Auslegung – von der Vorstellung aus, *„das Gesetz reiße sich mit der Publikation vom Gesetzgeber los und sei fortan selbstständig.“*<sup>279</sup>

Im Ergebnis ist eine normspezifische Auslegung nur möglich, aber dann auch geboten, wenn die jeweiligen Regelungszwecke, in dessen Kontext der Teilbetriebsbegriff verwendet wird, unterschiedliche Zwecke haben.

---

<sup>277</sup> Ebenda, S. 220.

<sup>278</sup> Ebenda, S. 221.

<sup>279</sup> Vgl. Rüthers, Methodenlehre, S. 506.

## bb) Schlussfolgerung für das UmwStG

### (1) Grundsatz: unterschiedliche Zwecksetzung von Einkommen- und Umwandlungssteuerrecht

Da die §§ 15, 20, 24 UmwStG identische Zwecke verfolgen, muss der Teilbetriebsbegriff innerhalb des UmwStG einheitlich ausgelegt werden.<sup>280</sup>

Im Vergleich zu den §§ 16, 34 EStG verfolgen die §§ 15, 20, 24 UmwStG unterschiedliche Zwecke. Die Begünstigung von Umstrukturierungen dient dem Zweck, den Unternehmen die Möglichkeit einer Anpassung ihrer rechtlichen Strukturen an veränderte Umstände der Wirtschaft einzuräumen.<sup>281</sup>

Entscheidend ist die Frage nach der Rechtfertigung der Begünstigung, die nach dem erkennbaren Zweck des Umwandlungsrechts nur dann gegeben ist, wenn das wirtschaftliche Engagement nach der Umstrukturierung gesichert ist. Diesem Zweck dient der umwandlungssteuerliche Teilbetriebsbegriff, der eine Abgrenzungsfunktion im Hinblick auf begünstigungsfähige und nicht begünstigungsfähige Umstrukturierungen hat. Auf die Höhe der in den Wirtschaftsgütern gespeicherten stillen Reserven kommt es grundsätzlich nicht an. Da der Besteuerungsverzicht lediglich auf Zeit erfolgt, muss der Teilbetriebsbegriff nicht restriktiv ausgelegt werden.

Eine dem EStG entsprechende Abgrenzungsfunktion des Teilbetriebsbegriffs im Hinblick auf § 34 EStG fehlt im UmwStG. Das UmwStG legt insoweit den Schwerpunkt auf die weitgehende Steuerneutralität von Umstrukturierungen und nicht – wie das EStG – auf Zusammenballungseffekte bei der Veräußerung von Teilbetrieben nach § 16 Abs. 1 EStG.<sup>282</sup> Dem entspricht auch die besondere Konzeption der restriktiven funktional-quantitativen Begriffsauslegung nach den Erfordernissen der präferenzierten Besteuerung durch die Progressionserleichterung des § 34 EStG, wodurch diese Zu-

---

<sup>280</sup> Vgl. D/P/M-Patt, KSt, § 20 Rn. 75.

<sup>281</sup> Vgl. Greil, StuW 2011, 84, 87.

<sup>282</sup> Vgl. Herlinghaus, Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs?, FS-Meilicke, S. 159, 162.

sammenballungseffekte gerade vermindert werden sollen.<sup>283</sup> Hierzu führt der BFH in seinem Urteil vom 07.04.2010 aus:

*„Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist normspezifisch entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck auszulegen. Während er als Tatbestandsmerkmal des § 16 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, sind im Rahmen der übrigen Vorschriften, in denen an die Übertragung eines Teilbetriebs bestimmte steuerrechtliche Folgen geknüpft sind, nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Teilbetrieb erforderlich sind, als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen.“<sup>284</sup>*

Im UmwStG soll nur die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem bestimmten Teilbetrieb erfolgen und keine präferenzierten Gewinne generiert werden.<sup>285</sup> Aufgrund dieses grundsätzlich unterschiedlichen Zwecks von EStG und UmwStG ist die auch quantitative Bewertung des einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriffs für das UmwStG nicht maßgeblich.

**(2) Ausnahme: identische Zwecksetzung innerhalb der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG**

Hinsichtlich der rein funktionalen Betrachtungsweise im UmwStG führt das FG Münster in seiner Entscheidung vom 09.07.2010 aus:

---

<sup>283</sup> Siehe zum Erfordernis der quantitativen Auslegung aufgrund der Progressionserleichterung des § 34 EStG Kirchhof-Reiß, EStG, § 16 Rn. 49; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 29 f..

<sup>284</sup> BFH, Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08; BFH, Urteil v. 07.04.2010, X R 49/06; ähnlich auch BFH, Urteil v. 02.10.1997, IV R 84/96.

<sup>285</sup> Vgl. H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 70.

*„Dies [also die funktionale Betrachtungsweise] gilt jedenfalls bei Wahl des Buchwertansatzes und entspricht der gebotenen normspezifischen Auslegung der genannten Vorschriften.“<sup>286</sup>*

In Abweichung hiervon ist eine kombiniert funktional-quantitative Auslegung maßgeblich, wenn bei einer Sacheinlage im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG Einbringender eine natürliche Person ist und die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt werden, sowie bei Einlagefällen nach § 24 Abs. 1 UmwStG bei der Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert, da hier gemäß § 20 Abs. 4 S. 1, 2 UmwStG bzw. § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG über einen Verweis die Vorschriften der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG Anwendung finden.

Im Anwendungsbereich dieser Vorschriften erfordert die Progressionserleichterung des § 34 Abs. 1 EStG, dass bei Umwandlungsvorgängen nach dem UmwStG der Teilbetriebsbegriff eine Abgrenzungsfunktion im Hinblick auf § 34 EStG wahrnimmt, sodass es innerhalb der Verweisnormen auf das EStG zu einem Gleichlauf des Gesetzeszwecks kommt. Dies ergibt sich aus dem Zusammenhang zwischen Fortbestand der wirtschaftlichen Einheit und zusammengeballter Realisierung stiller Reserven innerhalb der Verweisnormen auf das EStG:

*„Diese Bedeutsamkeit funktionaler aber auch quantitativer Merkmale ergibt sich daraus, daß einerseits der Fortbestand eines Teilbetriebs als wirtschaftlicher Organismus beim Unternehmer in erster Linie von der Zurückhaltung aller gemessen am Betriebszweck wesentlichen Wirtschaftsgüter abhängen wird, andererseits die Steuervergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 2 EStG bei der Teilbetriebsveräußerung bzw. –aufgabe vor allem der zusammengeballten Realisierung von stillen Reserven Rechnung trägt und daher die Auflösung der wesentlichen stillen Reserven eines Teilbetriebs voraussetzt.“<sup>287</sup>*

---

<sup>286</sup> FG Münster, Urteil v. 09.07.2010, 9 K 3143/09.

<sup>287</sup> BFH, Urteil v. 19.07.1984, IV R 142/83.

Die Progressionserleichterung ist nur bei tatsächlicher Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven gerechtfertigt, sodass im Ergebnis nach dem Sinn und Zweck des Verweises der Einbringungsgegenstand einem Teilbetrieb im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG entsprechen muss. Dies formuliert auch der BFH deutlich:

*„Der Zweck der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG besteht darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Dies ist auch die Rechtfertigung bei einer Einbringung (...) i.S. des § 24 Abs. 3 UmwStG.“<sup>288</sup>*

Dies gilt erst recht nach dem verfassungsmäßigen Argument der Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte nach Art. 3 Abs. 1 GG. Denn zwischen den §§ 20, 24 UmwStG und § 16 Abs. 1 EStG besteht ein Subsidiaritätsverhältnis, da die Einbringung als gesellschaftsrechtlicher Vertrag sui generis einem Veräußerungsvorgang entspricht, der grundsätzlich zur Anwendung des § 16 Abs. 1 EStG führen würde, wenn nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des UmwStG vorliegen. Wenn allerdings ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, müssen in beiden Fällen die gleichen Voraussetzungen gelten, um eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu verhindern:

*„Bei der Einbringung nach § 24 UmwStG handelt es sich um einen tauschähnlichen Vorgang im Sinne einer entgeltlichen Veräußerung (...). Dies rechtfertigt es, die zu § 16 EStG ergangene Rechtsprechung (...) für die Auslegung des § 24 UmwStG heranzuziehen.“<sup>289</sup>*

Vergleichbar sind die Sachverhalte, wenn bei der Einbringung – wie bei einer Veräußerung – durch die Bewertung zum gemeinen Wert die in den eingebrachten Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven aufgedeckt werden.

---

<sup>288</sup> BFH, Urteil v. 16.12.2004, IV R 3/03.

<sup>289</sup> FG Hamburg, Urteil v. 15.12.2000, I 148/95.

**(3) §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG als Rechtsgrundverweis auf die Vorschriften des EStG**

Nach der teleologischen Auslegung ergeben sich bei einer normspezifischen Auslegung ohne Übernahme der einkommensteuerlichen quantitativen Bewertung des Teilbetriebsbegriffs Wertungswidersprüche zwischen dem EStG und UmwStG, wenn der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert ansetzt. Dies ist nur nach vorherigem Antrag des Steuerpflichtigen selbst möglich, sodass die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs innerhalb der §§ 20, 24 UmwStG von der Entscheidung des Steuerpflichtigen abhängen würde, weshalb es der Steuerpflichtige in der Hand hätte, ob ein einheitlicher oder normspezifischer Teilbetriebsbegriff im UmwStG gilt. Wäre dies wirklich so, käme es zumindest innerhalb der §§ 20, 24 UmwStG zu einem Widerspruch mit den Auslegungsgrundsätzen, „weil die Bewertung des Sacheinlagegegenstandes als Rechtsfolge nicht über den Tatbestand der Sacheinlage dem Grunde nach entscheiden kann.“<sup>290</sup> Diese Aussage trifft nur dann zu, wenn es sich bei dem Verweis der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG um einen Rechtsfolgenverweis handeln würde.

Dies ist meines Erachtens nicht der Fall. Vielmehr sind die §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG als Rechtsgrundverweis auf die Vorschriften des EStG zu verstehen.<sup>291</sup> So fordern bereits Teile der Literatur, dass die §§ 16 Abs. 4, 34 EStG nicht anwendbar sein sollen, wenn solche Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden, in denen erhebliche stille Reserven gespeichert sind.<sup>292</sup>

Diese Annahme ist unter teleologischen Gesichtspunkten begründbar. Denn die §§ 15, 20, 24 UmwStG und die §§ 16 Abs. 1, 34 EStG haben grundsätzlich unterschiedliche Zielsetzungen. Die Möglichkeit zur Fortführung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten stellt gegenüber dem Normalfall der Besteuerung des entstehenden Gewinns bei der Veräußerung von Betriebseinheiten eine Ausnahme dar, dessen Bewertung sich nach den besonderen Regelungen des UmwStG richtet. Die §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG machen diese Anwendung des UmwStG rückgängig, wenn die Wirtschaftsgüter – ent-

---

<sup>290</sup> Patt/Rasche, Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage bei § 20 UmwStG, FR 2000, 1328, 1329.

<sup>291</sup> Vgl. R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 219.

<sup>292</sup> Vgl. Kirchhof-Reiß, EStG, § 16 Rn. 49.

gegen der vom UmwStG gewährten Möglichkeit – mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. In diesem Fall steht die Sacheinlage in der Rechtsfolge einer Veräußerung im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG gleich, so dass sich die Anwendbarkeit der Steuervorteile einer Teilbetriebsveräußerung nach den Voraussetzungen dieser Norm bemisst.

Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG liegen aufgrund der dieser Norm zugrunde liegenden funktional-quantitativen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs nur dann vor, wenn auch die Wirtschaftsgüter eingebracht werden, in denen erhebliche stille Reserven gespeichert sind. Die Abgrenzungsfunktion des Teilbetriebsbegriffs im Hinblick auf die §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 EStG erfolgt daher erst auf der Ebene des EStG, wenn die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG zu prüfen sind, sodass als Ergebnis der teleologischen Auslegung aufgrund des grundsätzlich unterschiedlichen Zwecks der §§ 16 Abs. 1, 34 EStG und der §§ 15, 20, 24 UmwStG eine normspezifische Auslegung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebsbegriffs vorzunehmen ist.

### **c) Auslegung nach der Systematik des Gesetzes**

#### **aa) Vermeidung von Wertungswidersprüchen durch die systematische Auslegung**

Die systematische Auslegung dient der Vermeidung von Wertungswidersprüchen. Das BVerfG führt hierzu aus:

*„Bei der systematischen Auslegung ist darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gestellt hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind. Denn es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sachlich Zusammenhängendes so geregelt hat, dass die gesamte Regelung einen durchgehenden, verbindlichen Sinn ergibt.“<sup>293</sup>*

---

<sup>293</sup> BVerfG, Beschluss v. 09.05.1978, 2 BvR 952/75, BVerfGE 48, 246, 257.

Dementsprechend ist der Grundgedanke der systematischen Auslegung Wertungswidersprüche innerhalb des Gesetzes zu vermeiden,<sup>294</sup> da Normwidersprüche Sicherheit und Glaubwürdigkeit des Rechts gefährden.<sup>295</sup>

Folgerichtig stellt sich für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs schon zu Beginn der systematischen Auslegung die Frage, ob eine normspezifische Interpretation eines wortidentischen Begriffs überhaupt zulässig ist. Ebenso kann der Standpunkt eingenommen werden, dass eine normspezifische Interpretation zu ungerechten Ergebnissen führt. Jedenfalls muss das Auslegungsergebnis gemessen an der Einheit der Rechtsordnung oder bereits an der Einheit zwischen EStG *und* UmwStG gerechtfertigt sein.

Andererseits setzt die Auslegung nach der Systematik des Gesetzes eine Vorschrift oder einen Begriff in den Kontext des jeweiligen Gesetzes bzw. der jeweiligen Norm, des jeweiligen Rechtsgebiets und schließlich der Rechtsordnung.<sup>296</sup> Erster Schritt dabei ist die Einbettung des Begriffs oder der Norm in den Kontext des jeweiligen Gesetzes.<sup>297</sup> Dieser kann zunächst für jede Norm ein unterschiedliches Auslegungsergebnis des Begriffs voraussetzen, um nicht bereits zu Wertungswidersprüchen innerhalb des EStG *oder* UmwStG zu führen.

#### **bb) Auslegung des Teilbetriebsbegriffs *innerhalb* des Systems des EStG und UmwStG**

Die nach der Zweckrichtung des § 16 Abs. 1 EStG restriktive Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ist bei den §§ 15, 20, 24 UmwStG aus der Perspektive des jeweiligen Regelungssystems nicht erforderlich. Die Regelungen des EStG und UmwStG führen hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven zu unterschiedlichen Ergebnissen, sodass das jeweilige Regelungssystem eine normspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ermöglicht.

---

<sup>294</sup> Vgl. Rütters, Methodenlehre, S. 476.

<sup>295</sup> Ebenda, S. 496; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 563.

<sup>296</sup> Vgl. Rütters, Methodenlehre, S. 497.

<sup>297</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 212.

Für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs des § 16 Abs. 1 EStG ist in systematischer Hinsicht vor allem dessen Zusammenspiel mit § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG von Bedeutung.<sup>298</sup>

Die Gewährung des Freibetrags gemäß § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 45.000 € hat einen endgültigen Besteuerungsverzicht zur Folge. Das Vorliegen eines Veräußerungsgewinns im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG führt darüber hinaus zur Anwendung des begünstigten Tarifs des § 34 Abs. 1 EStG. Die Anwendung des § 34 EStG hat eine stark präferenzierte Besteuerung des Veräußerungsgewinns zur Folge, wodurch es zu einer Tarifbegünstigung für den Steuerpflichtigen kommt. Dementsprechend muss der Teilbetriebsbegriff innerhalb des § 16 Abs. 1 EStG unter systematischen Gesichtspunkten restriktiv ausgelegt werden.<sup>299</sup>

Im UmwStG ist demgegenüber eine restriktive Auslegung nicht erforderlich. Zwar ist unter den Voraussetzungen der §§ 15 Abs. 1 S. 2, 20 Abs. 2 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG eine Bewertung dieser Wirtschaftsgüter zu Buchwerten möglich, wodurch die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven verhindert wird.<sup>300</sup> Neben dem Vorliegen eines Teilbetriebs als Umwandlungsgegenstand ist zentrale Voraussetzung für die Buchwertfortführung die Sicherstellung des „*Rechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter*“<sup>301</sup> bei der übernehmenden Gesellschaft. Dies gilt für

---

<sup>298</sup> Vgl. Rödder, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, DStR 1999, 751, 752; Rödder/Wochinger, Konzentration auf Kerngeschäftsfelder im Konzern, FR 2000, 1, 15; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 50; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 564.

<sup>299</sup> Vgl. Weier, DStR 2008, 1002, 1004; Greil, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht, StuW 2011, 84, 87; Rödder, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, DStR 1999, 751, 752; Rödder/Wochinger, FR 2000, 1, 15.

<sup>300</sup> Vgl. S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 9; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 335; Blümich-Nitzschke, EStG, KStG, GewStG, § 24 UmwStG, Rn. 8.

<sup>301</sup> Auszug des § 11 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG, der durch Verweis gemäß § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG anwendbar ist, wenn Gegenstand der Übertragung ein Teilbetrieb ist. Ebenso enthalten die §§ 20, 24 UmwStG in § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG und § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG das Erfordernis der Sicherstellung des Besteuerungsrechts der BRD.

alle Umwandlungsvorgänge nach dem UmwStG gleichermaßen.<sup>302</sup> Hierdurch wird die Wahrung des allgemeinen Entstrickungsgrundsatzes des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG sichergestellt.<sup>303</sup> Danach steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG sind Entnahmen für betriebsfremde Zwecke mit dem Teilwert zu bewerten. Im Falle des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG gilt nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 2. HS EStG eine Bewertung mit dem gemeinen Wert.

Durch die Wahrung des allgemeinen Entstrickungsgrundsatzes wird die Besteuerung der stillen Reserven nicht aufgehoben, sondern lediglich verschoben.<sup>304</sup> Die stillen Reserven bleiben für die Zwecke der Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland stets in vollem Umfang erhalten.<sup>305</sup>

### **cc) Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im System *zwischen* EStG und UmwStG**

#### **(1) Rechtsgrundverweis nach der Systematik zwischen EStG und UmwStG**

Die Regelungen der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG verweisen auf die §§ 34, 16 Abs. 4 EStG. Teilweise wird vertreten, dass sich aus der Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 34 EStG grundsätzlich keine Schlussfolgerungen für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ziehen lassen, da die Anwendung des § 34 EStG lediglich die Rechtsfolge darstelle, wenn die Wirtschaftsgüter entgegen der Möglichkeit der Buchwertfortführung mit dem gemeinen Wert angesetzt werden.<sup>306</sup>

Dieser Aussage liegt die Annahme eines Rechtsfolgenverweises auf die Vorschriften des EStG zugrunde. Dies ist meines Erachtens auch nach der Systematik zwischen UmwStG und EStG nicht zutreffend. Für den Verweis auf § 16 Abs. 4 EStG ist dies

---

<sup>302</sup> Vgl. Viskorf/Haag, Bericht zum 3. Münchener Unternehmenssteuerforum: Umwandlungen und der neue Umwandlungssteuererlass – Alle Zweifelsfragen geklärt?, DStR 2010, Beihefter zu DStR 46, 75, 76.

<sup>303</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 26.

<sup>304</sup> Vgl. Greil, StuW 2011, 84, 87.

<sup>305</sup> Vgl. Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 564.

<sup>306</sup> Vgl. Patt, DStR 1998, 190, 193.

offensichtlich, weil mit der Altersgrenze oder der dauernden Erwerbsunfähigkeit zusätzliche Voraussetzungen normiert werden, die der Steuerpflichtige erfüllen muss.<sup>307</sup> Für den Verweis auf die Vorschrift des § 34 EStG gilt dies ebenso, sodass alle für die Progressionserleichterung in § 34 Abs. 1, 3 EStG geregelten Voraussetzungen erfüllt sein müssen. § 34 Abs. 3 EStG regelt beispielsweise ebenfalls eine Altersgrenze oder schreibt vor, dass der Steuerpflichtige im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig sein muss.

Gemeinsam mit § 34 Abs. 1 EStG liegt die weitere Voraussetzung des Absatzes 3 in der Forderung nach außerordentlichen Einkünften.<sup>308</sup>

§ 34 Abs. 2 EStG zählt abschließend<sup>309</sup> die außerordentlichen Einkünfte auf. Zu diesen gehören nach § 34 Abs. 2 EStG u.a. Veräußerungsvorgänge, die die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG erfüllen. Die Vorschriften des UmwStG werden nicht genannt.

Aus diesem Grund würde die Annahme eines Rechtsfolgenverweises gegen die Systematik des § 34 EStG verstoßen, da nach der eindeutigen – durch den Wortlaut gestützten – Systematik des EStG die Progressionserleichterung des § 34 Abs. 1 EStG nur bei den in Abs. 2 der Vorschrift aufgeführten Vorgängen möglich ist. Aus anderen Gesetzen darf sie nicht folgen.

Wenn die Anwendbarkeit der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG einen unter Abs. 2 der Vorschrift aufgezählten Fall erfordert, dann muss es sich bei dem Verweis auch nach der Systematik des Gesetzes um einen Rechtsgrundverweis handeln. Dies entspricht dem Subsidiaritätsverhältnis zwischen § 16 Abs. 1 EStG und den §§ 20, 24 UmwStG. Denn im Verhältnis zu § 16 Abs. 1 EStG regeln die Vorschriften des UmwStG gerade die Möglichkeit einer steuerneutralen Umstrukturierung. Die Bewertung der Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert führt jedoch dazu, dass es dem Steuerpflichtigen gerade nicht um die Steuervorteile des UmwStG geht. Dann muss sich

---

<sup>307</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 471; W/M-Widmann, UmwStG, § 20 Rn. R 813 f..

<sup>308</sup> Für § 34 Abs. 3 gilt sogar, dass ausschließlich außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG enthalten sein dürfen, wozu auch solche aus § 16 EStG gehören.

<sup>309</sup> Vgl. Wortlaut „nur“ in § 34 Abs. 2 EStG.

die Anwendbarkeit der Steuervorteile des EStG auch wieder nach dessen Voraussetzungen und nicht nach denen des UmwStG richten.

## **(2) Kein Widerspruch durch die Möglichkeit einer gestalterischen Umgehung des § 16 EStG**

Durch den Rechtsgrundverweis innerhalb der §§ 20, 24 UmwStG führt ein normspezifischer Teilbetriebsbegriff nicht zu systematischen Widersprüchen zwischen EStG und UmwStG. Insbesondere kommt es nicht zu einer nach § 42 AO unzulässigen Umgehung des § 16 Abs. 1 EStG.

Denn dem Steuerpflichtigen steht es frei, seine wirtschaftlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass dabei für ihn das steuerlich günstigste Ergebnis entsteht.<sup>310</sup> Die Grenze steuerlicher Gestaltung bildet die Vorschrift des § 42 Abs. 1 S. 1 AO, wonach durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden kann. Nach der Legaldefinition des § 42 Abs. 1 S. 1 AO liegt ein Missbrauch vor, wenn eine *unangemessene* rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer *angemessenen* Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Durch fehlende Übernahme des quantitativen Elements bei der Auslegung des einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriffs für das UmwStG entsteht eine solche Möglichkeit einer unangemessenen gestalterischen Umgehung der dann restriktiveren Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG nicht. Hierzu das folgende Beispiel.<sup>311</sup>

**Grundfall:** A veräußert sein Einzelunternehmen bis auf ein Wirtschaftsgut, das zwar im Betrieb eingesetzt war, aber funktional nur eine sehr untergeordnete Bedeutung hatte. Weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut erhebliche stille Reserven hatte, überführt A dieses vor der Veräußerung unter Buchwertverknüpfung in ein anderes inländisches Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG). Erwerber des Betriebs ist die X-GmbH, an der A zu 50 % beteiligt ist.

Bei ausschließlicher Betrachtung des Zeitpunkts der Übertragung des Teilbetriebs liegen die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG vor, da A sämtliche wesentlichen Be-

---

<sup>310</sup> Vgl. BFH, IX R 77/06, EStB 2008, 303; Birk, Steuerrecht, Rn. 342.

<sup>311</sup> Vgl. Patt, DStR 1998, 190, 195.

triebsgrundlagen übertragen hat. Etwas anderes ergibt sich nach der Gesamtplanrechtsprechung<sup>312</sup> des BFH:

*„Ein Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans ‚künstlich‘ zergliedert wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern. Dementsprechend ist ein Gesamtplan zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion.“<sup>313</sup>*

Folge eines schädlichen Gesamtplans ist, dass die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betrieb auch nach dessen Übertragung fingiert wird.<sup>314</sup> Mit diesen Vorgaben ergibt sich für den Grundfall, dass die vorherige Überführung keine eigenständige Funktion hat, sondern ausschließlich dem Gesamtplan, den Betrieb zu veräußern, dient, ohne die in dem überführten Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven aufdecken zu müssen. Wegen dieses schädlichen Gesamtplans ist eine Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ausgeschlossen.

Ein anderes – steuerlich begünstigtes – Ergebnis könnte sich allerdings aus der Anwendung der Vorschrift des § 20 UmwStG ergeben.

**Abwandlung 1:** Wie der Grundfall. Statt der Veräußerung des Betriebes an die X GmbH bringt A den Betrieb allerdings gegen Gewährung neuer Anteile in die X GmbH ein. Die Wirtschaftsgüter sollen auf Antrag bei der X GmbH mit den Buchwerten bewertet werden.

---

<sup>312</sup> Vgl. Übersicht zur zeitlichen Abfolge bei Gesamtplänen bei Niehus/Wilke, SteuK 2011, 225, 228.

<sup>313</sup> BFH, Urteil v. 09.11.2011, X R 60/09.

<sup>314</sup> Vgl. Niehus/Wilke, SteuK 2011, 225, 228.

Zwar gilt auch im Falle der Einbringung grundsätzlich die Gesamtplanrechtsprechung.<sup>315</sup> Allerdings führt deren Anwendung nicht zur Versagung der Buchwertfortführung. Denn das im Vorfeld der Einbringung überführte Wirtschaftsgut stellte keine „funktional“ wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs dar, so dass auch ohne vorherige Überführung die Voraussetzungen des § 20 UmwStG vorgelegen hätten, selbst wenn das Wirtschaftsgut nicht in die X GmbH eingebracht worden wäre.

Dieses Ergebnis könne nur dadurch verhindert werden, dass der umwandlungssteuerliche Teilbetriebsbegriff ebenfalls quantitativ ausgelegt werden muss, wodurch die Umgehung der Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG durch eine Gestaltung nach den §§ 20, 24 UmwStG „*durch die Hintertür*“<sup>316</sup> ausgeschlossen wäre.<sup>317</sup>

Diese Überlegung ist meines Erachtens unzutreffend. Denn die von der Höhe der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven unabhängige Auslegung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebsbegriffs führt nicht zu einer durch die Gesamtplanrechnung und § 42 AO zu verhindernden Umgehung der restriktiven Voraussetzungen der §§ 16 Abs. 1, 34 EStG. Eine Umgehung kann nur dann vorliegen, wenn die Rechtsfolgen der Anwendung der §§ 16 Abs. 1, 34 EStG durch eine anderweitige Gestaltung herbeigeführt werden können, obwohl ein identischer Sachverhalt vorliegt. Die im Grundfall und in der Abwandlung 1 geschilderten Sachverhalte sind allenfalls vergleichbar, jedoch keinesfalls identisch, da im Grundfall durch die Veräußerung die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden, während dies in der Abwandlung 1 aufgrund der beantragten Buchwertfortführung gerade nicht das Ziel des Steuerpflichtigen ist, weshalb hinter beiden Fallgruppen eine unterschiedliche Motivation steckt.

Eine im Sinne des § 42 AO identische Fallgestaltung liegt nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige bei einer Einbringung nicht die Fortführung zu Buchwerten beantragt, son-

---

<sup>315</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.11.2011, X R 60/09; BFH, Urteil v. 25.11.2009, I R 72/08; vgl. hierzu Benz/Rosenberg, Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), DB 2012, Beilage zu Heft 2, 38, 40.

<sup>316</sup> Rödder, DStR 1999, 751, 752; Rödder/Wochinger, FR 2000, 1, 15.

<sup>317</sup> Vgl. Blumers, Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, DB 2001, 722; Patt, DStR 1998, 190, 195.

dern die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt werden.<sup>318</sup> In einem solchen Fall ist eine Umgehung der restriktiven funktional-quantitativen Auslegung des einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriffs aufgrund des Rechtsgrundverweises der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG nicht möglich.

**Abwandlung 2:** Wie Abwandlung 1, nur dass die in die X GmbH eingebrachten Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert bewertet werden.

Bei einer Bewertung zum gemeinen Wert ist nach dem Rechtsgrundverweis § 34 EStG nur anwendbar, wenn dessen Voraussetzungen vorliegen. Dies ist im Zeitpunkt der Einbringung gegeben, da A sämtliche noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die X GmbH übertragen hat. Unter Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung bilden die Einbringung des Betriebs und die vorherige Überführung einen schädlichen Gesamtplan, da hier – wie im Grundfall – die vorherige Überführung keine eigenständige Funktion hat. Unter Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung würde bei Abwandlung 2 nach § 42 AO die Zugehörigkeit eines dem Betrieb als wesentliche Betriebsgrundlage dienenden Grundstücks auch nach dessen Übertragung fingiert. § 34 EStG wäre – wie im Grundfall – bei einer Gestaltung über § 20 UmwStG nicht anzuwenden.

### **(3) Kein Widerspruch durch § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG**

Nach § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 EStG zu versteuern, soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert.<sup>319</sup>

---

<sup>318</sup> Identisch sind diese Fälle, da es sich bei der Einbringung um einen gesellschaftsrechtlichen Vertrag sui generis handelt, der einer Veräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG entspricht und zu dessen Anwendung führen würde, wenn nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des UmwStG vorliegen.

<sup>319</sup> Ähnliche Vorschriften enthalten die §§ 22 Abs. 2, 24 Abs. 6 UmwStG für den Fall, dass die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Wirtschaftsgüter innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungsvorgang wieder veräußert. Für diese Vorschriften gelten im Ergebnis entsprechende Überlegungen.

Durch die Regelung des § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG gilt der Wertansatz der übernehmenden Gesellschaft dem Einbringenden als Anschaffungskosten für die Anteile an der Gesellschaft. Diese repräsentieren die in den eingebrachten Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven.<sup>320</sup> Dadurch wird für den Fall der Veräußerung der Anteile<sup>321</sup> die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt.<sup>322</sup>

Teilweise wird vertreten, dass ein normspezifischer – insbesondere ein im UmwStG gegenüber dem EStG weiter gefasster – Teilbetriebsbegriff zu Fällen führen könnte, in denen ein Veräußerungsvorgang eine Sacheinlage im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG, jedoch keinen Veräußerungsvorgang im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG darstellen und dies zu einem Wertungswiderspruch führen würde, da ursprünglich die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG nicht vorgelegen haben.<sup>323</sup> Allein durch den Aufschub der Besteuerung werde der Gewinn, der bei einer Sacheinlage zwar einen Veräußerungsvorgang, jedoch keinen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 EStG dargestellt hätte, nachträglich durch § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG zu einem Gewinn im Sinne des § 16 EStG „umqualifiziert“.

Diese Schlussfolgerung ist für § 22 Abs. 1 UmwStG n.F. nicht zutreffend. Denn § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG macht die Subsidiarität zwischen § 20 UmwStG und § 16 EStG rückgängig und regelt für den Fall einer Veräußerung der Anteile innerhalb der Sperrfrist, dass der Gewinn als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG zu versteuern ist. Hierbei handelt es sich, anders als bei den §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG, lediglich um einen Rechtsfolgenverweis.

Dabei ist § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG ein sog. eingeschränkter Rechtsfolgenverweis auf § 16 EStG. Denn nach der Regelung des § 22 Abs. 1 S. 1 HS 2 UmwStG finden § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und § 34 EStG (Tarifbegünstigung) keine Anwendung. Damit entfällt der Freibetrag gänzlich. Die Tarifbegünstigung des § 34 EStG wird durch

---

<sup>320</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 335 m.w.N.; Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 22 UmwStG, Rn. 12.

<sup>321</sup> In der früheren Fassung des UmwStG wurden diese Anteile passend als einbringungsgeborene Anteile bezeichnet. Diese Bezeichnung ist mit der neuen Fassung des UmwStG aufgegeben worden.

<sup>322</sup> Vgl. Blümich-Nitschke, EStG, KStG, GewStG, § 22 UmwStG, Rn. 12; Patt, DStR 1998, 190, 193.

<sup>323</sup> Vgl. Patt, DStR 1998, 190, 193.

die Vorschrift des § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG ersetzt, wonach der Veräußerungsgewinn um jeweils 1/7 pro Jahr nach der Einbringung der Wirtschaftsgüter gekürzt wird. Nach 6 Jahren, also kurz vor Ablauf der 7-Jahres-Frist, würde der nach § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG i. V. m. § 16 EStG entstandene Veräußerungsgewinn um 6/7 gekürzt, sodass für den Steuerpflichtigen kaum Nachteile entstehen und der Vorgang nach wie vor gegenüber der Veräußerung nach § 16 EStG begünstigt ist.

Ein Wertungswiderspruch entsteht durch § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG nicht. Wenn im Zeitpunkt der Einbringung die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG nicht vorliegen, kommen der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifbegünstigung des § 34 EStG nicht zur Anwendung. Dieses Ergebnis wird nicht systemwidrig durch § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG korrigiert, da § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG lediglich die Anwendung des § 16 EStG in der Rechtsfolge für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns anordnet und dabei die Rechtsfolge der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG von diesem Rechtsfolgenverweis ausnimmt.

Aus diesem Grund kann aus dieser Vorschrift nach deren Neufassung eine normspezifische Auslegung sogar begründet werden. Nach § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG a.F. galt im Falle der Anteilsveräußerung der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten übersteigt, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG. Die Anwendung der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG war nicht ausgeschlossen. Deshalb konnte für das System zwischen EStG und UmwStG vor der Neufassung des UmwStG die Einheitlichkeit des Teilbetriebsbegriffs gefordert werden, da ansonsten die nachträgliche Anwendung des § 16 Abs. 1 EStG und der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn führen konnte, obwohl ursprünglich im Zeitpunkt der Einbringung dessen Voraussetzungen nicht gegeben waren. Für den eingeschränkten Rechtsfolgenverweis des § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG n.F. gilt im Umkehrschluss, dass durch eine normspezifische Auslegung keine Wertungswidersprüche im System zwischen EStG und UmwStG entstehen.

### **3. Historische Auslegung**

Letzter Aspekt der vergleichenden Auslegung ist die historische bzw. genetische Auslegung. Bei dieser wird der Regelungswille des historischen Gesetzgebers erforscht, so-

dass diese insgesamt auch als subjektive Auslegung bezeichnet werden kann.<sup>324</sup> Diese Regelungsabsicht und die vom Gesetzgeber getroffenen Wertentscheidungen sind bei der Rechtsanwendung eine „*verbindliche Richtschnur*“<sup>325</sup>. Dabei hat sich die historische Auslegung an der Rekonstruktion des vom Gesetzgeber mit dem Normtext verbundenen Sinns und Zwecks zu orientieren.<sup>326</sup> Die Grundabsichten des Gesetzgebers, die in den Beratungen der gesetzlichen Körperschaften sowie den zuständigen Ausschüssen zum Ausdruck gekommen und ohne Widerspruch geblieben sind, sind als Orientierungshilfe zu rate zu ziehen, wozu in erster Linie die verschiedenen Entwürfe, die Beratungsprotokolle und die den Entwürfen beigelegten Begründungen gehören.<sup>327</sup> Im Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum SEStEG heißt es in der Begründung zum Sechsten bis Achten Teils des UmwStG:

*„Für die Beurteilung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs darstellt, ist die funktionale Betrachtungsweise maßgeblich.“*<sup>328</sup>

Diese Aussage des Gesetzgebers hinsichtlich der Auslegung des Teilbetriebs innerhalb der §§ 20, 24 UmwStG lässt keine Rückschlüsse auf eine normenspezifische Auslegung zu. Sogar an der Maßgeblichkeit dieser Aussage für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs des § 15 UmwStG könnte gezweifelt werden, da sie sich lediglich auf den Sechsten bis Achten Teil bezieht. Insbesondere zur Auslegung des § 16 EStG lässt sich dieser Stelle der Gesetzesbegründung keine Information entnehmen. Angesichts der in der Literatur herrschenden Auffassung, dass der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs im Rahmen des § 16 EStG funktional-quantitativ zu verstehen ist, lässt sich zumindest ein Indiz für eine normenspezifische Auslegung ableiten. Dieses könnte gestärkt werden, wenn der Gesetzgeber von einem im EStG abweichenden Ver-

---

<sup>324</sup>Vgl. Rütters, Methodenlehre, S. 499, 506.

<sup>325</sup> Larenz, Methodenlehre, S. 216.

<sup>326</sup> Vgl. Rütters, Methodenlehre, S. 502.

<sup>327</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 217 f..

<sup>328</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 42.

ständnis des Teilbetriebsbegriffs ausgehen würde. Hierfür spricht vor allem die Begründung des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes zur Änderung des EStG:

*„Die Begünstigung der §§ 16 und 34 EStG setzt die Aufdeckung aller stillen Reserven voraus.“<sup>329</sup>*

Diese Abgrenzungsfunktion ist dem UmwStG grundsätzlich fremd, da unter den Voraussetzungen der Vorschriften des UmwStG eine Umwandlung ohne Aufdeckung der stillen Reserven ermöglicht werden soll. Folgerichtig kann angenommen werden, dass der Gesetzgeber von einer unterschiedlichen Funktion des jeweiligen Teilbetriebsbegriffs ausgegangen ist.

Etwas anderes könnte sich aus der Gesetzesbegründung zum UmwStG 1995 ergeben. Hier führt der Gesetzgeber über den Zweck des UmwStG aus:

*„Durch die umfassendere Regelung handelsrechtlicher Umwandlungsvorgänge wird jedoch auch die Möglichkeit eröffnet, diese Umstrukturierungen stärker als bisher steuerneutral zu stellen (...), soweit dem nicht spezifische Belange des Steuerrechts entgegenstehen.“<sup>330</sup>*

Steuerrechtliche Belange gehen beispielsweise der handelsrechtlichen Umwandlungsmöglichkeit vor, wenn es sich ertragsteuerlich um einzelne Wirtschaftsgüter handelt:

*„Würde das Steuerrecht dem Handelsrecht uneingeschränkt folgen, bestünde die Gefahr, dass in Zukunft ‚Einzelveräußerungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge‘ mit der Folge der Besteuerung der in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven praktisch ausgeschlossen sind.“<sup>331</sup>*

---

<sup>329</sup> BT-Drs. 14/6882, S. 34.

<sup>330</sup> BT-Drs. 12/6885, S. 14.

<sup>331</sup> Ebenda, S. 22.

Für Umwandlungen nach dem UmwStG würde danach die Möglichkeit der Buchwertfortschreibung nicht bestehen, sobald ein Vorgang ertragsteuerlich nach den Grundsätzen des § 16 EStG keine Teilbetriebsveräußerung darstellen würde.

Dieser Schlussfolgerung ist entgegenzuhalten, dass die ertragsteuerlichen Belange durch das UmwStG insofern zu schützen sind, als dass die Grundsätze über die Entstrickungsregelungen gewahrt und nicht unterlaufen werden. Demgemäß führt der Gesetzgeber in der Begründung zum SEStEG aus:

*„Derzeit sind verschiedene Entstrickungsregelungen (...) geregelt. Diese Entstrickungsregelungen werden systematisch zusammengefasst und fortentwickelt. Sie gewährleisten die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven in allen Fällen, in denen*

- ein Rechtsträgerwechsel (...) stattfindet,*
- Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt,*
- die Steuerpflicht endet oder*
- Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden.“<sup>332</sup>*

Eine Verschiebung der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven ist durch die Buchwertfortführung möglich, nicht hingegen ein endgültiger Verzicht ihrer Besteuerung. Dem Ziel der Wahrung spezifischer Belange des Steuerrechts dient beispielsweise die Voraussetzung der Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der eingebrachten Wirtschaftsgüter. In anderen Fällen geht der Gesetzgeber von der Möglichkeit einer Buchwertfortführung aus. Nicht das Ertragsteuerrecht ist für die steuerlichen Belange innerhalb des UmwStG maßgeblich. Sie resultieren nur aus dem UmwStG selbst und aus den allgemeinen Entstrickungsgrundsätzen. Diese sind erst dann tangiert, wenn eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts besteht, nicht schon, wenn im Zuge einer Umwandlung nach den §§ 15, 20, 24 UmwStG kein Teilbetrieb im Sinne des § 16 EStG übertragen wird.

---

<sup>332</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 26.

Auch die Vorschrift des § 22 Abs. 1 UmwStG steht nach den Erwägungen des Gesetzgebers einer normspezifischen Auslegung nicht entgegen. Die Befürchtung, dass bei einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG nachträglich durch Anwendung des § 16 EStG die restriktiven Voraussetzungen der Vorschrift umgangen werden können, wenn keine einheitliche Begriffsauslegung vorgenommen wird, wird durch den Gesetzgeber zurückgewiesen. Die Begründung des Gesetzgebers des SEStEG zeigt, dass durch die Veräußerung der erhaltenen Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren zwar ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG entsteht, dieser aber einem originären nach § 16 EStG nicht entspricht:

*„Dies bedeutet, dass der insgesamt entstandene Veräußerungsgewinn zerlegt wird in einen Gewinn nach § 16 EStG (...) und einen Gewinn aus dem Anteilsverkauf (...). Auf den nachträglich zu steuernden Einbringungsgewinn sind § 16 Abs. 4 und § 34 EStG nicht anzuwenden.“<sup>333</sup>*

Vor allem der Ausschluss der Tarifbegünstigung des § 34 EStG, der bei Veräußerungsvorgängen nach § 16 EStG eine restriktive Auslegung erforderlich macht, wird vom Gesetzgeber bei der Anwendung des § 20 Abs. 1 UmwStG ausgeschlossen. Der Gesetzgeber bestätigt, dass es sich bei der Vorschrift des § 22 Abs. 1 UmwStG um eine reine Missbrauchsregelung handelt, die nicht zwingend eine restriktive Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebs zur Folge hat.<sup>334</sup>

Demgegenüber deutet der Gesetzgeber des UmwStG 1995 an, dass innerhalb des UmwStG von einer dem EStG abweichenden Begriffsvorstellung ausgegangen wird:

*„Dadurch [Durch die Möglichkeit der steuerneutralen Umwandlung] werden betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich (...) mögliche Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen behindert, die ohne die besondere Regelung des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden.“<sup>335</sup>*

---

<sup>333</sup> Ebenda, S. 47.

<sup>334</sup> Ebenda. 16/2710, S. 46.

<sup>335</sup> BT-Drs. 12/6885, S. 14.

Die steuerlichen Folgen zeigen sich vor allem in der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven durch den Umstrukturierungsvorgang. Dieser Gedanke wird vom Gesetzgeber des SEStEG aufgegriffen, indem „*sinnvolle*“<sup>336</sup> grenzüberschreitende Umstrukturierungen in den Vordergrund gestellt werden.<sup>337</sup> Nicht erforderlich ist eine Übertragung solcher Wirtschaftsgüter, in denen lediglich erhebliche stille Reserven ruhen.

Nach der subjektiven Auslegung nimmt der Teilbetriebsbegriff im EStG und UmwStG somit unterschiedliche Abgrenzungsfunktionen wahr, aus denen ein normspezifisches Teilbetriebsverständnis gefordert werden muss.

#### **4. Ergebnis der Auslegung**

##### **a) Zusammenfassung des Auslegungsergebnisses**

Innerhalb des UmwStG ergibt sich eine rein funktionale Betrachtungsweise der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs.

Ein dem einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriff entsprechendes quantitatives Element ist nicht erforderlich. Denn nach der objektiven vergleichenden Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im EStG und im UmwStG ist für die Auslegung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebsbegriffs die Höhe der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven irrelevant. Der Teilbetriebsbegriff ist im EStG und im UmwStG unterschiedlich auszulegen. Die abweichende Auslegung führt nicht zu Wertungswidersprüchen, da die unterschiedliche Zwecksetzung zu einer normspezifischen Auslegung führt. Dieses Ergebnis wird durch das Verständnis der historischen Gesetzgeber der einzelnen Normen bestätigt. Auch innerhalb der §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG muss die normspezifische Auslegung nicht durchbrochen werden, da es sich bei diesen Normen um einen Rechtsgrundverweis handelt. In systematischer Hinsicht ist eine einheitliche Auslegung

---

<sup>336</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 25.

<sup>337</sup> Wenn dies überhaupt messbar ist, kann eine Umstrukturierung nur sinnvoll sein, die den Erhalt des wirtschaftlichen Engagements ermöglicht.

weder unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO und der sog. Gesamtplanrechtsprechung noch durch die Regelung des § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG geboten.

Für die Prüfung der steuerlichen Begünstigungen aus dem UmwStG und dem EStG, die sich aus den §§ 20, 24 UmwStG ergeben, gilt nach der vergleichenden Auslegung folgendes Prüfungsschema:

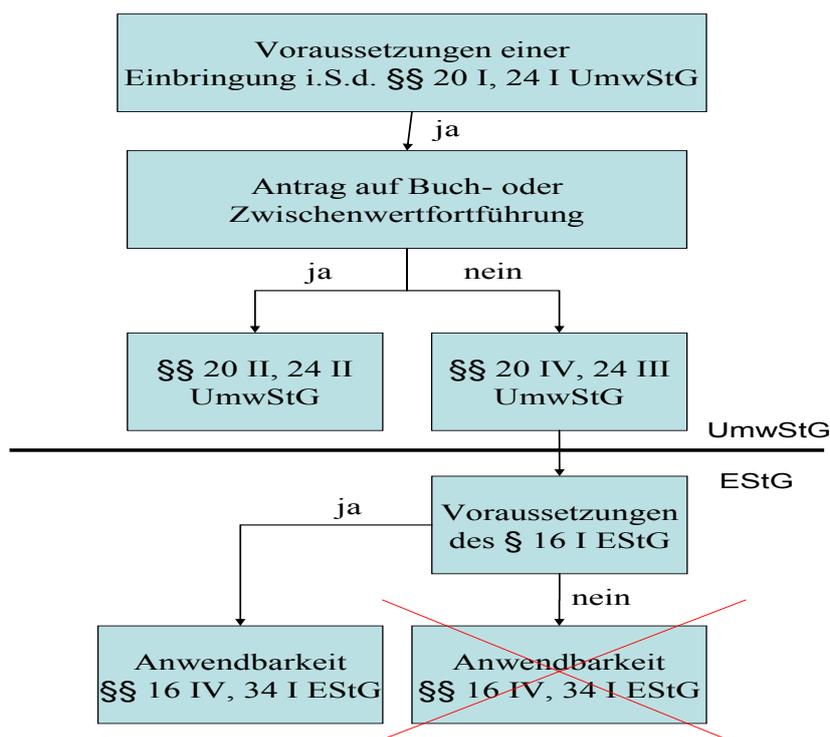


Abbildung 1: Rechtsgrundverweis  
Quelle: eigene Darstellung

Wenn der Steuerpflichtige den Progressionsvorteil oder den Steuerfreibetrag der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 EStG geltend machen will, müssen die jeweiligen Voraussetzungen dieser Vorschriften erfüllt werden. Für die Anwendung des § 16 Abs. 1 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG müssen auch solche Wirtschaftsgüter dem Teilbetrieb zugeordnet werden, in denen erhebliche stille Reserven gespeichert sind.

## b) Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs

### aa) Bedeutung der funktionalen Betrachtungsweise

Nach der funktionalen Bewertung soll ein Wirtschaftsgut dann eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs sein, wenn es für die (Fort-) Führung des einzubrin-

genden Teilbetriebs im konkreten Fall erforderlich ist, weil es zur Erreichung des Betriebszwecks notwendig ist und ihm ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung zukommt oder ihm sein besonderes Gepräge gibt.<sup>338</sup>

Diese Definition ist für die konkrete Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen untauglich, da der unbestimmte Rechtsbegriff der funktionalen Wesentlichkeit durch weitere unbestimmte Begriffe ersetzt wird: Erforderlichkeit, Notwendigkeit, besonderes Gewicht und besonderes Gepräge.<sup>339</sup> Diese Untauglichkeit schlägt sich in der Konkretisierung der funktionalen Wesentlichkeit nieder, da kaum Konturen einer genauen Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegen, die über die Einzelfallbewertung hinausgehen. Eine sichere Bewertungsmöglichkeit für die Praxis kann jedoch erst mit einer genauen Bestimmung der funktionalen Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts erfolgen. Dazu gehört insbesondere die Frage, warum es für den Teilbetriebsbegriff gerade auf die Funktionalität von Wirtschaftsgütern ankommt.

Bei der dogmatischen Begründung für die Forderung nach Funktionalität bedarf es einer Klärung, warum der Teilbetriebsbegriff nicht notwendigerweise die Zuordnung jeglichen Betriebsvermögens des Teilbetriebs und dessen Übertragung erfordert, sondern im Rahmen der Wesentlichkeit eine weitere Unterteilung in wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen vornimmt, die über das Kriterium der Funktionalität des Wirtschaftsguts für den jeweiligen Teilbetrieb erfolgen soll. Durch die Wertung, ob ein Wirtschaftsgut funktional wesentlich ist, kommt es zu einer Reduzierung des dem Teilbetrieb zuzuordnenden Betriebsvermögens.

Diese Notwendigkeit einer weiteren Abgrenzung folgt bereits aus der Systematik des UmwStG, die von einer Steuerneutralität auf Zeit ausgeht, sodass eine Übertragung oder

---

<sup>338</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.12.2004, IV R 3/03; BFH, Urteil v. 19.12.2007, I R 111/05; Goebel/Boller/Ungemach, Die Zuordnung von Beteiligungen zum Betriebsvermögen im nationalen und internationalen Kontext, IStR 2008, 643, 645; Reiche, Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebsgrundlage im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1205, 1206; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 133 mwN; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 24; Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser/Schöneberger, Umwandlungen, § 20 Rn. 15; Lademann-Sieker, EStG, § 16 Rn. 327; Bordewin/Brandt-Gänger, EStG, § 16 Rn. 55.

<sup>339</sup> Vgl. zur Kritik der fehlenden Bewertung der tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens durch die funktionale Betrachtungsweise Bordewin/Brandt-Gänger, EStG, § 16 Rn. 55.

Zuordnung des gesamten Betriebsvermögens zu einem Teilbetrieb nicht notwendig ist, um die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.

Dieser Grundgedanke wird durch die objektiv- und subjektiv-teleologische Auslegung konkretisiert. Durch die Regelungen im UmwStG sollen nur solche Einbringungen bzw. Auf- und Abspaltungen steuerlich bevorzugt werden, die eine Anpassung des Unternehmens an wirtschaftlich veränderte Bedingungen bezwecken. Letztendlich soll nach der Umwandlung das betriebliche Engagement fortgesetzt werden. Für dieses Ziel müssen die Wirtschaftsgüter übertragen werden, die eine Fortführung des Teilbetriebs ermöglichen. Hierin ist allerdings nicht nur das Mindestmaß der zuzuordnenden Wirtschaftsgüter zu sehen, sondern auch dessen Maximum. Wirtschaftsgüter, die für die Weiterführung nicht notwendig sind, können dem Teilbetrieb zwar als unwesentliche Betriebsgrundlagen zugeordnet werden, müssen jedoch im Zuge der Umwandlung nicht übertragen werden.

Der Begriff funktionale Betrachtungsweise ist hingegen willkürlich gesetzt. Insbesondere vor dem Hintergrund des Einzugs des identischen Begriffs im AStG und dessen in diesem Zusammenhang vollkommen anderer Bedeutung<sup>340</sup> sollte dieser Begriff bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern als wesentliche Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs gestrichen werden. Vielmehr genügt es von einer erforderlichen Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zum wesentlichen und unwesentlichen Betriebsvermögen des Teilbetriebs auszugehen, ohne von der funktionalen Betrachtungsweise zu sprechen.

Das notwendige Abgrenzungskriterium muss von den sonstigen Kriterien bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur betrieblichen Sphäre abweichen. Bei der Beurteilung von Ausgaben als zum Betrieb zugehörig gilt das Veranlassungsprinzip, wonach solche Ausgaben Betriebsausgaben sind, die objektiv durch den Betrieb veranlasst sind.<sup>341</sup> Bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen wird zusätzlich darauf abgestellt, inwiefern sie dem Betrieb dienen.<sup>342</sup> Die Unterteilung innerhalb des Be-

---

<sup>340</sup> Hier gilt als funktionale Betrachtungsweise die Zusammenfassung wirtschaftlich zusammengehöriger Tätigkeiten als einheitliche Tätigkeit, vgl. Scheidle, Die funktionale Betrachtung des AStG in der Bewährungsprobe, IStR 2007, 287 ff.; Kraft-Protzen, AStG, § 7 Rn. 300 ff..

<sup>341</sup> Vgl. Blümich-Wied, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rn. 555.

<sup>342</sup> Ebenda, Rn. 556; Birk, Steuerrecht, Rn. 849 ff..

triebsvermögens erfolgt nach dem Grad der Veranlassung bzw. dem Grad, dem das Wirtschaftsgut dem Betrieb zu dienen bestimmt ist, sodass eine Einteilung des Betriebsvermögens in gewillkürtes (10-50 % betriebliche Nutzung) und notwendiges Betriebsvermögen (mehr als 50 % betriebliche Nutzung) erfolgt. Bereits hier fallen solche Wirtschaftsgüter heraus, die zwar zu einem gewissen Grad betrieblich genutzt sind und dem Betrieb dienen, dieser jedoch so gering ist, dass sie dem notwendigen Privatvermögen (weniger als 10 % betriebliche Nutzung) zuzuordnen sind.

Der Teilbetriebsbegriff erfordert eine weitere Unterteilung der Wirtschaftsgüter. Nicht das gesamte gewillkürte und notwendige Betriebsvermögen ist zugleich wesentliche Betriebsgrundlage, sodass weitere Wirtschaftsgüter der betrieblichen Sphäre im Rahmen des Teilbetriebsbegriffs aus der Zuordnung herausfallen. Dies betrifft vor allem das gewillkürte Betriebsvermögen, da es wegen der außerbetrieblichen Nutzung von mehr als 50 % an der Erforderlichkeit für die Teilbetriebsfortführung fehlen wird. Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens werden dagegen wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs sein. Von dieser Zuordnung kann aufgrund des insgesamt unbestimmten Rechtsbegriffs „Teilbetrieb“ nur eine Indizwirkung ausgehen. Eine konkrete Zuordnung wird immer einzelfallabhängig sein.

Danach sind wesentliche Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs im UmwStG solche Wirtschaftsgüter, die (i) dem Betriebsvermögen des Teilbetriebs zugerechnet werden und (ii) der Fortsetzung des betrieblichen Engagements nach der Übertragung dienen und sich dadurch von zum Betriebsvermögen des Teilbetriebs gehörenden unwesentlichen Betriebsgrundlagen unterscheiden. Der zutreffende Begriff für dieses Verhältnis der Wirtschaftsgüter untereinander ist meines Erachtens der Begriff der Erforderlichkeit, sodass statt der funktionalen Betrachtungsweise besser von einem „*Erforderlichkeitszusammenhang*“ ausgegangen werden sollte. Hierdurch würde zwar nach wie vor ein unbestimmter Rechtsbegriff bleiben, jedoch würde zum einen die Doppelbesetzung der funktionalen Betrachtungsweise im UmwStG und AStG aufgelöst und zum anderen mit dem Begriff auf den auszufüllenden Inhalt hingewiesen werden.<sup>343</sup>

---

<sup>343</sup> Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass nach der Definition *funktional* gleichbedeutend mit der Erforderlichkeit des Wirtschaftsguts für die Fortsetzung des Teilbetriebs sein soll.

### **bb) Konkretisierung des Erforderlichkeitszusammenhangs**

Eine Konkretisierung des Erforderlichkeitszusammenhangs<sup>344</sup> durch einzelne Kriterien zur Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist bislang – mit wenigen Ausnahmen zu Betriebsgrundstücken<sup>345</sup> – nicht vorgenommen worden.<sup>346</sup> Hinsichtlich der Betriebsgrundstücke hat der BFH zuletzt in seinem Beschluss vom 11.06.2013 betont, dass

*„grundsätzlich jedes vom Betrieb genutzte Grundstück – ungeachtet dessen, ob es auf die besonderen Erfordernisse des jeweiligen Unternehmens zugeschnitten oder als austauschbar einzustufen ist – zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen [gehört], es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise für den Betrieb von nur geringer wirtschaftlicher Bedeutung.“<sup>347</sup>*

Bei sonstigem Betriebsvermögen ist ein entscheidendes Kriterium für die Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung die Unerlässlichkeit für den Betriebsablauf und die nicht jederzeitige Ersetzbarkeit.<sup>348</sup> Dies deckt sich insoweit mit der Begriffsauslegung, als dass nach Systematik und Zweck des Gesetzes eine Fortführung des Teilbetriebs bei dem übernehmenden Rechtsträger möglich sein muss. Folglich fehlt es bei solchen Wirtschaftsgütern am Erforderlichkeitszusammenhang, die entweder nicht oder zwar

---

<sup>344</sup> In der Literatur und Rechtsprechung wird entsprechend der herrschenden Auffassung an dieser Stelle von der Konkretisierung der funktionalen Betrachtungsweise ausgegangen.

<sup>345</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 10.11.2005, IV R 7/05; BFH, Urteil v. 01.07.2003, VIII R 24/01; BFH, Urteil v. 23.01.2001, VIII R 71/98 zitiert nach beck-online; BFH, Urteil v. 23.05.2000, VIII R 11/99.

<sup>346</sup> Vgl. Reiche, Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebsgrundlage im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1205, 1206.

<sup>347</sup> Vgl. BFH, Beschluss v. 11.06.2013, I B 144/12.

<sup>348</sup> Vgl. D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 47; Blümich-Nitzschke, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 49; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 105.

betrieblich genutzt werden, aber leicht durch marktübliche Gegenstände ersetzt werden können.<sup>349</sup>

Eine hilfreiche Unterscheidung bietet sich bei Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens. Dem Anlagevermögen eines Teilbetriebs kommt in der Regel ein wirtschaftliches Gewicht bei der Betriebsführung zu. Dabei ist zwischen dem zur Leistungserbringung verwendeten und dem lediglich der innerbetrieblichen Verwaltung dienenden Anlagevermögen zu unterscheiden.<sup>350</sup> Dementsprechend sind die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wesentliche Betriebsgrundlage, wenn der Teilbetrieb von der übernehmenden Gesellschaft nur unter Nutzung dieser Wirtschaftsgüter als intakte Wirtschafts- und Organisationseinheit erhalten werden kann, also sie den Teilbetrieb ohne diese Wirtschaftsgüter nicht in der bestehenden Form weiterführen kann.<sup>351</sup> Anlagevermögen, das nur der innerbetrieblichen Organisation dient, ist danach unwesentliche Betriebsgrundlage.

Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens fehlt der Erforderlichkeitszusammenhang aufgrund der fehlenden Förderung des Betriebszwecks grundsätzlich.<sup>352</sup> Es gilt allerdings, dass die bilanzielle Abbildung der Wirtschaftsgüter allein keinen Rückschluss auf die Wesentlichkeit zulässt, da auch nicht aktivierte Wirtschaftsgüter (Patente, Lizenzen etc.) wesentlich für die Unternehmensführung sein können.<sup>353</sup> Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören in der Regel die Betriebsorganisation (d.h. Betriebsgrundstücke etc.), die Betriebseinrichtung, die Betriebsanlagen und die sonstigen immateriellen Werte des Teilbetriebs.<sup>354</sup> Sofern nach teilweise vertretener Auffassung Lagervorräte ebenfalls dazugehören sollen<sup>355</sup>, ist dem entgegenzuhalten, dass es sich hierbei um Um-

---

<sup>349</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 133; Lademann-Sieker, EStG, § 16 Rn. 337; Bordewin/Brandt-Gänger, EStG, § 16 Rn. 38.

<sup>350</sup> Vgl. Kirchhof-Reiß, EStG, § 16 Rn. 50.

<sup>351</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 133; Lademann-Sieker, EStG, § 16 Rn. 331.

<sup>352</sup> Vgl. Blümich-Nitzschke, EStG/KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 49; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 108; a.A. bei zur Veräußerung bestimmtem Umlaufvermögen Kirchhof-Reiß, EStG, § 16 Rn. 50.

<sup>353</sup> Vgl. Blümich-Nitzschke, EStG/KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 49.

<sup>354</sup> Ebenda, Rn. 42.

<sup>355</sup> Ebenda.

laufvermögen handelt, das lediglich den Erforderlichkeitszusammenhang erfüllt, wenn es nicht kurzfristig wiederbeschaffbar ist.<sup>356</sup>

Strittig ist die Beurteilung bei gewillkürtem Betriebsvermögen, wobei davon ausgegangen wird, dass dieses bei fehlender tatsächlicher Nutzung nicht wesentliche Betriebsgrundlage ist.<sup>357</sup> Der Begründung kann nur eingeschränkt zugestimmt werden, da gewillkürtes Betriebsvermögen per Definition eine *tatsächliche* betriebliche Nutzung von mindestens 10 % haben muss. Ob eine Grenzziehung zwischen 10 % und 50 % möglich ist, darf bestritten werden, da jede Grenze willkürlich gesetzt wäre. Dies gilt im Übrigen auch für den Versuch einer anderweitigen Grenzziehung nach dem Beitrag des Wirtschaftsguts zum Umsatz des Unternehmens oder seinem Wert in Relation zum Gesamtwert des Betriebsvermögens.<sup>358</sup> Zur Begründung muss vielmehr darauf abgestellt werden, dass gewillkürtes Betriebsvermögen „*per definitionem*“<sup>359</sup> eine tatsächliche Nutzung von unter 50 % für den Gesamtbetrieb aufweist und die außerbetriebliche Nutzung überwiegt. Es kann daher beliebig den einzelnen Teilbetrieben zugeordnet werden und erfüllt regelmäßig nicht den Erforderlichkeitszusammenhang.<sup>360</sup> Ebenfalls zu den neutralen Wirtschaftsgütern zählen grundsätzlich liquide Mittel, Verbindlichkeiten, die nicht der Finanzierung wesentlicher Betriebsgrundlagen dienen, strategisch nicht erforderlicher Beteiligungsbesitz (Streubesitz) und Wertpapiere im Umlaufvermögen.<sup>361</sup>

Als Zwischenfazit gilt bei der Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, dass diese abhängig von der wirtschaftlichen Bedeutung für das jeweilige Unternehmen und somit einzelfallabhängig ist, weshalb eine Definition der wesentlichen Betriebsgrundlagen in der Praxis für jeden Fall anders aussieht.<sup>362</sup> Irrelevant sind dabei die Wertverhältnisse des jeweiligen Wirtschaftsguts.<sup>363</sup>

---

<sup>356</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 65 f.

<sup>357</sup> Vgl. Lademann-Sieker, EStG, § 16 Rn. 330; bejahend Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 111a.

<sup>358</sup> Vgl. mit Hinweis auf die Rechtsprechung L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 28.

<sup>359</sup> Kirchhof-Reiß, EStG, § 16 Rn. 51.

<sup>360</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 43a; Neumann, EStB 2002, 437, 439; K/S/M-Reiß, EStG, § 16 Rn. B 277.

<sup>361</sup> Vgl. Neumann, EStB 2002, 437, 439.

<sup>362</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 24; Blümich-Nitzschke, EStG/KStG, GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 42, 49; Lademann-Sieker, EStG, § 16 Rn. 328; Reiche, Zur Einordnung von Beteiligungen als we-

Bei der Bestimmung der Wesentlichkeit im Einzelfall kann die Bedeutung eines Wirtschaftsguts variieren, d.h. sie ist nicht immer konstant, sondern seine Funktion ist abhängig von dem sich entwickelnden und gegebenenfalls verändernden Betriebsablauf.<sup>364</sup>

In Zweifelsfällen besteht die Möglichkeit, bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt eine verbindliche Auskunft zu verlangen, ob ein Wirtschaftsgut den Erforderlichkeitszusammenhang.<sup>365</sup>

Ein besonderer Problemkreis liegt in solchen Wirtschaftsgütern begründet, die für mehrere Teilbetriebe eines Betriebs oder für den Gesamtbetrieb Betriebsgrundlage sind. Dies gilt insbesondere für § 15 UmwStG, der von einem doppelten Teilbetriebserfordernis ausgeht.<sup>366</sup> Hier gilt nach der Rechtsprechung folgende Differenzierung:

Kann die Betriebsgrundlage nach räumlicher Nutzung aufgeteilt werden, ist eine Aufteilung des Gesamtbetriebs in unterschiedliche Teilbetriebe möglich.<sup>367</sup> Eine reale Teilung muss nicht erfolgen, d.h. es ist nur eine anteilige Zuordnung des Wirtschaftsguts zum jeweiligen Teilbetrieb erforderlich.<sup>368</sup>

Wird die Betriebsgrundlage dagegen im gesamten Unternehmen genutzt, ohne dass eine Aufteilungsmöglichkeit besteht, so ist sie Betriebsgrundlage für den Gesamtbetrieb.

---

sentliche Betriebsgrundlagen im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1205, 1206; Patt, Zur Bestimmung des steuerlichen Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage – Entwicklungstendenzen in der BFH-Rechtsprechung, DStR 1996, 1585, 1587, Wesentlichkeit nicht anhand abstrakter Eigenschaften des Wirtschaftsguts bestimmbar; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 104a; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 28.

<sup>363</sup> Vgl. Blümich-Klingberg, EStG/KStG/GewStG, § 15 UmwStG, Rn. 56.

<sup>364</sup> Vgl. Patt, Zur Bestimmung des steuerlichen Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage – Entwicklungstendenzen in der BFH-Rechtsprechung, DStR 1996, 1585, 1587.

<sup>365</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 32; W/M-Widmann, UmwStG, § 20 Rn. 24; Kocyba/Scheunemann, BB 2012, 223, 226; vgl. hierzu speziell am Beispiel des Teilbetriebs Werder/Dannecker, Zweifelsfragen zur verbindlichen Auskunft, BB 2011, 2903.

<sup>366</sup> Vgl. Gebert, DStR 2010, 1774 ff.

<sup>367</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92; H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 143.

<sup>368</sup> Vgl. H/H/R-Geissler, EStG, § 16 Rn. 143; a.A. Schreiben des BMF v. 25.03.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 15.07, ideelle Teilung nur bei Unzumutbarkeit der realen Teilung. Wann eine reale Teilung unzumutbar sein soll, ist weder vom BMF noch von der Literatur hinreichend konkretisiert, vgl. auch Gebert, DStR 2010, 1774, 1775.

Teilbetriebe sind hier nicht möglich.<sup>369</sup> Die Begründung erfolgt teilweise über die fehlende Lebensfähigkeit<sup>370</sup> des Teilbetriebs, teilweise über seine fehlende organische Geschlossenheit<sup>371</sup>. Letztlich entsteht durch die Rechtsprechung eine ohnehin kaum nachvollziehbare Trennung zwischen den einzelnen Merkmalen, sodass an dieser – fast willkürlichen – Zuordnung nicht festhalten werden sollte.

Gegen die fehlende Möglichkeit der Bildung von Teilbetrieben bei fehlender Aufteilungsmöglichkeit wird vorgebracht, dass sie aus Gleichheitsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen sei.<sup>372</sup> Bei völlig gleich strukturierten Unternehmen können beispielsweise Teilbetriebe ausgemacht werden, wenn diese gemeinsam genutzt, wesentlichen Betriebsgrundlagen nur gemietet seien.<sup>373</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass auch bei gemieteten Wirtschaftsgütern eine Aufteilung innerhalb der Mietverträge und eine Zuordnung zu den einzelnen Teilbetrieben möglich sein müssen, sodass diese Kritik ins Leere läuft. Der Umfang der Nutzung bei gemeinsam genutzten, wesentlichen Betriebsgrundlagen ist grundsätzlich irrelevant, sodass nur die Zurückbehaltung solcher Wirtschaftsgüter ausnahmsweise unschädlich ist, die für den veräußerten Teilbetrieb von untergeordneter Bedeutung sind.<sup>374</sup> Diese festzustellen wird in der Praxis kaum möglich sein, zumal es in der Rechtsprechung an Konkretisierungen fehlt. Außerdem ist bei einer untergeordneten Nutzung durch einen der Betriebsteile schon seine Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage zweifelhaft, weil es am Erforderlichkeitszusammenhang für diesen Teilbetrieb fehlen wird. Nach der hier vertretenen Auffassung zur Beurteilung des gewillkürten Betriebsvermögens sollte die Zuordnung des Wirtschaftsguts danach erfolgen, ob es für einen der fraglichen Teilbetriebe mehr als nur gewillkürtes Betriebsvermögen wäre, wenn es ausschließlich diesem Teilbetrieb dienen würde. Dann ist es be-

---

<sup>369</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 08.09.1971, I R 66/68; FG München, Urteil v. 27.09.1994, 16 K 388/93.

<sup>370</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 08.09.1971, I R 66/68.

<sup>371</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 27.09.1994, 16 K 388/93.

<sup>372</sup> Vgl. Neumann, EStB 2002, 437, 441.

<sup>373</sup> Ebenda.

<sup>374</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92; BFH, Urteil v. 26.05.1993, X R 78/91 m.w.N.; L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 43a; Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 153; Anm. Gosh, StBp 1996, 248.

reits regelmäßig keine wesentliche Betriebsgrundlage der anderen Teilbetriebe mehr.  
Eine Zurückbehaltung dieses Wirtschaftsguts wäre unschädlich.

## IV. Teilbetriebe bei Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung

### 1. Betriebsaufspaltung

#### a) Betriebsaufspaltung und Teilbetriebe

Eine Betriebsaufspaltung ist dadurch gekennzeichnet, dass ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen rechtlich in zwei Gesellschaften aufgeteilt wird.<sup>375</sup> Die Aufteilung wird so gestaltet, dass das Besitzunternehmen das Anlagevermögen und das Betriebsunternehmen das Umlaufvermögen hält.<sup>376</sup> Zwischen beiden Gesellschaften besteht eine sachliche Verflechtung derart, dass die Tätigkeit des Besitzunternehmens auf die Verpachtung der Wirtschaftsgüter an die Betriebsgesellschaft beschränkt ist, während diese ihrerseits das operative Geschäft führt.<sup>377</sup> Daneben besteht eine persönliche Verflechtung, die entweder in der Identität der Beteiligungsverhältnisse (Beteiligungsidentität) oder Beherrschungsverhältnisse (Beherrschungsidentität) bei beiden Gesellschaften liegt.<sup>378</sup> Sinn und Zweck dieser Gestaltung ist vor allem die Haftungsbeschränkung der Betriebsgesellschaft, die regelmäßig in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird.<sup>379</sup>

**Beispiel:** Die ABC GmbH stellt in getrennten Produktionshallen drei unterschiedliche Produktgruppen her. Im Zuge einer Umstrukturierung wird eine ABC Besitz KG und eine ABC Betriebsgesellschaft mbH gegründet. Beide Gesellschaften werden zu 100 % von der ABC HoldCo GmbH gehalten. Eigentümerin der Produktionshallen ist die ABC Besitz KG, die die Grundstücke an die ABC Betriebsgesellschaft mbH vermietet.

---

<sup>375</sup> Vgl. Kurzbeschreibung des Rechtsinstituts in Kirchhof-*Reiß*, EStG, § 15 Rn. 76 ff.; zur Trennung eines eigentlich einheitlichen Unternehmens vgl. Birk, Steuerrecht, Rn. 706.

<sup>376</sup> Vgl. Birk, Steuerrecht, Rn. 706.

<sup>377</sup> Ebenda.

<sup>378</sup> Ebenda, Rn. 707.

<sup>379</sup> Ebenda, Rn. 706.

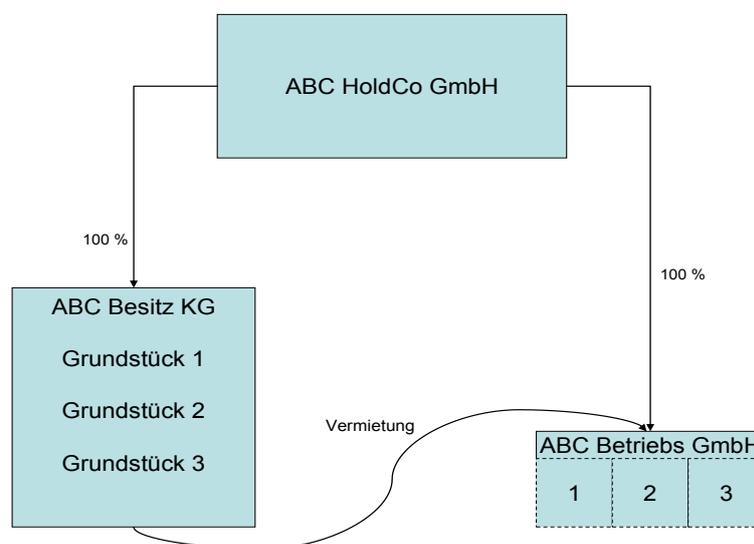


Abbildung 2: Betriebsaufspaltung  
Quelle: eigene Darstellung

Bei einer solchen Konstellation stellt sich die Frage, ob die Verpachtung der Betriebsgrundstücke an die Betriebsgesellschaft aus Sicht der Besitzgesellschaft jeweils einen Teilbetrieb darstellt. Würde dies bejaht werden, lägen im Beispielsfall bei der ABC Besitz KG drei Teilbetriebe vor.

Die Rechtsprechung bejaht die originär gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens.<sup>380</sup> Problematisch wird regelmäßig die gewisse Selbstständigkeit der Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens an die einzelnen Betriebsgesellschaft gegenüber ihrer sonstigen Tätigkeit sein, da sich die Tätigkeit auf die Verpachtung des Anlagevermögens beschränkt.

Daher werden die Verpachtungstätigkeiten des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaften für sich gesehen regelmäßig nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen, da grundsätzlich bei einer einheitlichen Betätigung die organisatorische Selbstständigkeit eines Geschäftsbereichs durch andere Faktoren hergestellt werden muss. An der fehlenden Selbstständigkeit wird auch eine getrennte Lage der unterschiedlichen Objekte zueinander nichts ändern, wenn diese überhaupt gegeben ist.

<sup>380</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03 m.w.N.; BFH, Urteil v. 12.11.1997, XI R 24/97; BFH, Urteil v. 20.01.2005, IV R 14/03.

Auf der Seite der Betriebsgesellschaften werden die gepachteten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung dagegen regelmäßig einen Teilbetrieb darstellen können, wenn sie einer Betätigung dienen, die sich von der sonstigen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft abhebt. In Abbildung 2 wird dies durch die jeweiligen Nummern 1, 2 und 3 dargestellt, sodass die ABC Betriebs GmbH aus drei Teilbetrieben besteht.

**b) Keine Möglichkeit der Zurechnung nach der Rechtsprechung**

Eine Zurechnung der Teilbetriebseigenschaft auf der Ebene der Betriebsgesellschaft zur Besitzgesellschaft wird von der Rechtsprechung abgelehnt. Grundlage dieser Sichtweise ist das Urteil des Großen Senats vom 08.11.1971.<sup>381</sup> Der Entscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem das Besitzunternehmen jeweils die Anteile an drei unterschiedlichen Betriebsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH gehalten hatte. Das Besitzunternehmen hatte den Betriebsgesellschaften – in Teilen – ein Grundstück nebst Gebäuden vermietet. Nach der Veräußerung der Anteile an einer der Betriebsgesellschaften begehrte der Steuerpflichtige die Steuerbegünstigung der §§ 16, 34 EStG.

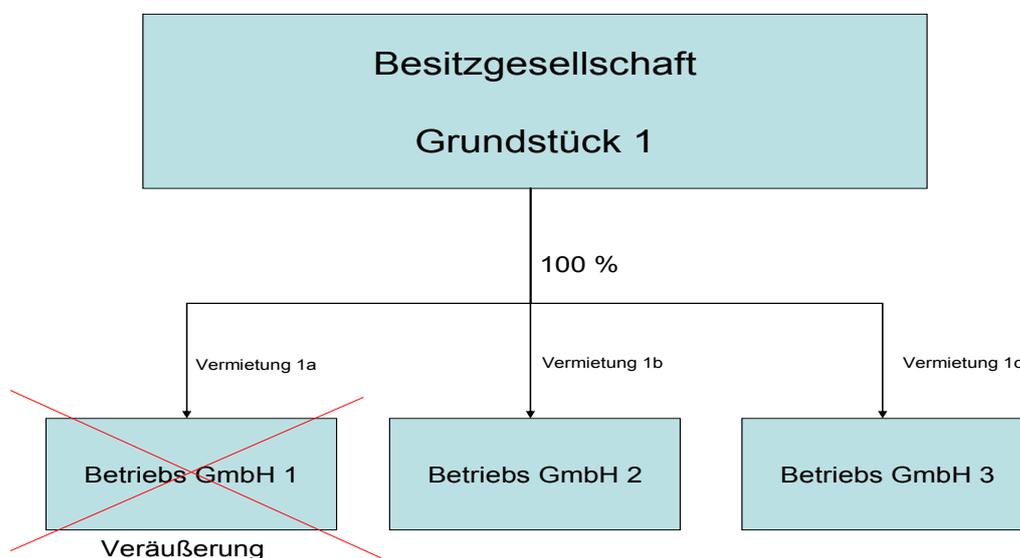


Abbildung 3: Veräußerung einer Betriebsgesellschaft

Quelle: eigene Darstellung

<sup>381</sup> BFH, Urteil v. 08.11.1971, GrS 2/71.

Der Große Senat des BFH ging davon aus, dass es sich bei Besitz- und Betriebsgesellschaft um rechtlich selbstständige Unternehmen handele. Daraus folgerten der BFH und auch die Instanzgerichte, dass es für die Frage der Teilbetriebseigenschaft nur auf die Verhältnisse beim Besitzunternehmen ankomme. So führt das FG Niedersachsen aus:

*„Daher ist (...) bei der Beantwortung der Frage, ob die Veräußerung von Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft die Voraussetzungen einer Teilbetriebsveräußerung erfüllt, auf die Tätigkeit der Besitzgesellschaft abzustellen.(...) Demgegenüber kann nicht darauf abgestellt werden, ob die veräußerten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung bei der Betriebsgesellschaft einer Betätigung dienen, die sich von ihrer sonstigen Produktions- oder Handelstätigkeit abhebt.“<sup>382</sup>*

Diese Sichtweise, die ausschließlich auf die Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens abstellt, ist von der Revisionsentscheidung bestätigt worden.<sup>383</sup>

In einem anderen Fall war das Betriebsunternehmen – entsprechend Abbildung 2 – in drei Geschäftsbereiche unterteilt. Jeder stellte für sich gesehen einen Teilbetrieb dar. Auch in diesem Fall hat sich der BFH mit ähnlicher Formulierung gegen eine Zurechnung der Teilbetriebseigenschaft auf Ebene der Besitzgesellschaft entschieden.<sup>384</sup> Sehr deutlich formuliert das FG Münster in seiner Entscheidung vom 27.06.1997:

*„Die Teilbetriebsaufgabe bei der Betriebsgesellschaft führt (...) nicht zwangsläufig zu einer Teilbetriebsaufgabe bei dem Besitzunternehmen. Vielmehr muss auch dort (...) ebenfalls ein Teilbetrieb vorgelegen haben.“<sup>385</sup>*

Bei einer Betriebsaufspaltung muss demnach nach der Rechtsprechung auch für die Bewertung der einzelnen Einheiten zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft getrennt werden.

---

<sup>382</sup> FG Niedersachsen, Urteil v. 18.06.1996, VII 353/95.

<sup>383</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.11.1997, XI R 24/97.

<sup>384</sup> Vgl. BFH, Beschluss v. 27.09.1993, IV B 125/92.

<sup>385</sup> FG Münster, Urteil v. 27.06.1997, 4 K 5476/95 E.

**c) Teilbetriebseigenschaft auf der Ebene der Besitzgesellschaft**

Auf der Ebene der Besitzgesellschaft kann ohne Zurechnung der Teilbetriebseigenschaft des Betriebsunternehmens oder seiner Bestandteile ein Teilbetrieb vorliegen. Hierzu sind von der Rechtsprechung bislang drei verschiedene Fallgruppen entschieden. Zum einen hat sich der BFH mit einem Fall befasst, in dem neben der Verpachtungstätigkeit der Besitzgesellschaft weitere gewerbliche Geschäftsbereiche bestanden haben. In einem solchen Fall stellt die Verpachtungstätigkeit einen Teilbetrieb dar, wenn sie sich von der sonstigen gewerblichen Betätigung des Besitzunternehmens deutlich abhebt.<sup>386</sup> Zwei weitere Fallgruppen betreffen ähnliche Fälle, in denen entweder mehrere Komplexe an jeweils unterschiedliche Betriebsgesellschaften oder mehrere Komplexe an unterschiedliche Geschäftsbereiche derselben Betriebsgesellschaft verpachtet werden. Bei der Betriebsaufspaltung zwischen einem Besitzunternehmen und mehreren Betriebsgesellschaften kann ein Teilbetrieb auf der Ebene der Besitzgesellschaft vorliegen, *„wenn an eine Betriebsgesellschaft räumlich abgrenzbare Grundstücksteile, die ausschließlich dieser Gesellschaft zuzuordnen sind, durch gesonderten Vertrag vermietet werden.“*<sup>387</sup> Möglich ist nicht nur die Verpachtung von Grundstücksteilen, sondern auch die Verpachtung von verschiedenen Grundstücken an die Betriebsgesellschaften.<sup>388</sup> Selbstständige Verwaltungskomplexe liegen nach Auffassung des BFH nicht vor, wenn *„ein Grundstück beispielsweise als Ganzes an die Betriebsgesellschaften vermietet“*<sup>389</sup> wird. Ebenfalls keinen gesonderten Verwaltungskomplex *„stellen demgegenüber neben den im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zusätzlich ‚schlicht‘ als gewillkürtes Betriebsvermögen verpachtete Grundstücke dar.“*<sup>390</sup>

Bei einer Betriebsaufspaltung zwischen einer Besitzgesellschaft und einer Betriebsgesellschaft kann auch dann ein Teilbetrieb auf der Ebene der Besitzgesellschaft bestehen,

---

<sup>386</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 21.06.2001, III R 27/98; diese Fallgruppe wird in der Praxis selten vorkommen, da die Besitzgesellschaft regelmäßig eine reine Verpachtungstätigkeit ausübt.

<sup>387</sup> BFH, Urteil v. 20.01.2005, IV R 14/03; ähnlich BFH, Urteil v. 12.11.1997, XI R 24/97.

<sup>388</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 27.06.1997, 4 K 5476/95 E.

<sup>389</sup> BFH, Urteil v. 12.11.1997, XI R 24/97.

<sup>390</sup> BFH, Urteil v. 20.01.2005, IV R 14/03.

wenn mehrere Komplexe an unterschiedliche Geschäftsbereiche, die Teilbetriebe der Betriebsgesellschaft sind, verpachtet werden. Hier muss allerdings bei der Besitzgesellschaft ein einzelner, organisatorisch abgrenzbarer Verwaltungskomplex vorliegen, der selbst einen Teilbetrieb darstellt, wobei es sich bei dem Verpachtungsgegenstand um nur ein einzelnes Grundstück handeln kann.<sup>391</sup>

#### **d) Kritische Würdigung der fehlenden Zurechnungsmöglichkeit**

Zunächst ist festzuhalten, dass sich in der neueren Rechtsprechung eine Tendenz abzeichnet, die eine Zurechnung von Teilbetriebseigenschaften auf Ebene der Besitzgesellschaften zulässt.<sup>392</sup>

Der BFH hat in seinem Urteil vom 29.03.2006 für die Frage der Gewerbesteuerfreiheit von Einnahmen der Besitzgesellschaft entschieden, dass diese nach § 3 Nr. 20 GewStG ihr zugerechnet werden müsse. Eine Argumentation, die auf die rechtliche Trennung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft abstellt, wird für unzulässig gehalten. Im Leitsatz der Entscheidung heißt es:

*„Gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG herzuleitende Gebot der Folgerichtigkeit verstößt es, wenn einerseits für den die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens konstituierenden ‚Belastungsgrund‘ maßgebend auf den Gesichtspunkt der ‚wirtschaftlichen Verflochtenheit‘ mit dem Betriebsunternehmen und andererseits für den die Gewerbesteuerbefreiung auslösenden ‚Entlastungsgrund‘ auf den Aspekt der ‚rechtlichen Trennung‘ von Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen abgestellt wird.“<sup>393</sup>*

---

<sup>391</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 27.06.1997, 4 K 5476/95 E.

<sup>392</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03, die Beantwortung der Frage war nicht entscheidungsrelevant und wurde daher offen gelassen.

<sup>393</sup> BFH, Urteil v. 29.03.2006, X R 59/00.

Mit ähnlicher Argumentation hat der BFH auch im Rahmen des Investitionszulagengesetzes eine Zurechnung von Merkmalen der Betriebsgesellschaft für zulässig gehalten.<sup>394</sup>

Wegen dieser Tendenz im GewStG und im Investitionszulagengesetz wird die Rechtsprechung zur Zurechnung der Teilbetriebseigenschaft als inkonsequent kritisiert.<sup>395</sup> Insbesondere könne die Zurechnung nicht unter Hinweis auf die rechtliche Selbstständigkeit beider Gesellschaften verwehrt werden, da die Betriebsaufspaltung selbst im Sinne einer wertenden Betrachtung die rechtliche Selbstständigkeit durchbreche und die Gesellschaften aufgrund ihrer wirtschaftlichen und personellen Verflechtung einheitlich betrachte, indem es die eigentlich rein vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziere.<sup>396</sup>

Für eine Zurechnungsmöglichkeit sprächen darüber hinaus ebenfalls teleologische Überlegungen des UmwStG. Da die Regelungen der §§ 15, 20 und 24 UmwStG die Möglichkeit der Buchwertfortführung an die Fortführung des betrieblichen Engagements knüpfen, müsse diese bei Vorliegen dieser Voraussetzung tatsächlich gewährt werden.<sup>397</sup> Nichts anderes würde gelten, wenn es sich um ein einheitliches Unternehmen handeln würde.<sup>398</sup>

Meines Erachtens ist dieser Kritik nicht zuzustimmen, sondern der Rechtsprechung des BFH und der Instanzgerichte zu folgen. Die Teilbetriebsbewertung ist nicht das Ergebnis einer Zurechnung verschiedener Merkmale, sondern die Bewertung tatsächlich bestehender Verhältnisse beim Veräußerer. Folglich würde es einen Bruch mit diesen Grundsätzen darstellen, sich an den Verhältnissen der Betriebsgesellschaften zu orientieren.

---

<sup>394</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.09.1994, III R 45/92.

<sup>395</sup> Vgl. Tiedtke/Wälzholz, Zum Teilbetriebsbegriff bei Betriebsaufspaltung und verpachtung, BB 1999, 765, 767, der darauf hinweist, dass es irrelevant sei, ob der BFH dies als das Ergebnis einer Wertung oder Zurechnung bezeichne, da dies nur ein Kunstgriff sei.

<sup>396</sup> Ebenda.

<sup>397</sup> Vgl. Tiedtke/Wälzholz, BB 1999, 765, 768; es sei daher teleologisch nicht vertretbar, wenn nunmehr an die Betriebsaufspaltung angeknüpft und die Steuervergünstigung nicht zugelassen werde.

<sup>398</sup> Vgl. Tiedtke/Wälzholz, BB 1999, 765, 768.

Entscheidend ist, dass der Vergleich zwischen der Betriebsaufspaltung und einheitlichen Unternehmen unzutreffend ist, weil jeweils unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe zur Anwendung kommen. Der BFH hat sich mit den geschaffenen Fallgruppen an die Bedingungen auf der Ebene der Besitzgesellschaft anpasst und stellt ausschließlich auf die Trennung zwischen den einzelnen Verwaltungskomplexen ab. Auf eine räumliche Trennung innerhalb der Besitzgesellschaft, also eigene Büros für jeden Komplex, oder eine personelle Trennung, wird verzichtet, sodass die Anforderungen an die Teilbetriebe deutlich geringer sind.

Dieses Ergebnis ist sachgerecht, da bei der besonderen Gestaltung einer Betriebsaufspaltung auf der Ebene der Besitzgesellschaft eine organisatorische Anpassung stattfinden muss, wenn bestehende Teilbetriebe beibehalten werden sollen. So können mit verschiedenen Betriebsgesellschaften gesonderte Verträge geschlossen oder einzelne Grundstücke mit separaten Verträgen an eine Betriebsgesellschaft vermietet oder verpachtet werden. Auch kann ein einheitliches Grundstück in unterschiedliche Parzellen aufgeteilt werden. Entscheidend ist, dass sich die auf der Ebene der Betriebsgesellschaft bestehende Trennung der einzelnen Einheiten auch auf der Ebene der Besitzgesellschaft widerspiegelt.

## **2. Betriebsverpachtung**

Die Betriebsverpachtung ist ein von der Rechtsprechung entwickeltes Rechtsinstitut, bei dem der Steuerpflichtige seinen ganzen Betrieb an *einen* Pächter verpachtet. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht<sup>399</sup>: Entweder er erklärt die Betriebsaufgabe, was nach § 16 Abs. 3 EStG zu einem steuerbegünstigten Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn führt, oder er erklärt eine Betriebsunterbrechung.<sup>400</sup> Im ersten Fall erzielt der Steuerpflichtige durch die Verpachtung seines Betriebs Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im letzteren Fall führt die Erklärung der Betriebsunterbrechung zu einer Umqualifizierung der Einkünfte aus Verpachtungstätigkeit in (originär) gewerbliche

---

<sup>399</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.11.1963, GrS 1/63 S.

<sup>400</sup> Vgl. hierzu und zu den weiteren Gestaltungsmöglichkeiten Schönemann, Betriebsaufgabe versus Betriebsverpachtung – eine ökonomische Betrachtung, DStR 2011, 231.

Einkünfte.<sup>401</sup> Diese Grundsätze sind auch anwendbar, wenn nicht der ganze Betrieb, sondern nur Teilbetriebe verpachtet werden.<sup>402</sup>

Im Zusammenhang mit der Teilbetriebseigenschaft ergibt sich ein Problem, wenn vor der Betriebsverpachtung innerhalb des Gesamtbetriebs Teilbetriebe bestanden. So zeigt sich, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach der Betriebsverpachtung einheitlich auf die Verpachtung des Betriebs bzw. der einzelnen Teilbetriebe gerichtet ist.<sup>403</sup> Da bei einer einheitlichen Betätigung ein Teilbetrieb nur eine gewisse Selbstständigkeit aufweist, wenn die Einheitlichkeit der Tätigkeit durch andere Merkmale kompensiert wird, kann dies beim Steuerpflichtigen nach der Betriebsverpachtung zum Problem werden, wenn keine Teilbetriebe mehr vorliegen und keine steuerneutrale Umwandlung des verpachteten Betriebs möglich ist.<sup>404</sup>

Dementsprechend stellt sich die Frage, ob die vor der Betriebsverpachtung bestandenen Teilbetriebe diese Eigenschaft auch auf der Verpachtungsebene besitzen oder ob sie dort neu hergestellt werden muss.

In einer Entscheidung vom 20.06.1989 führt der BFH zu dieser Fragestellung aus:

*„Bei einem Verpachtungsunternehmen kann von der Veräußerung eines Teilbetriebs nur gesprochen werden, wenn das Unternehmen in mehrere getrennt geführte Verpachtungsbetriebe gegliedert ist. Besteht das Unternehmen (...) in der Verpachtung mehrerer Gaststätten und einer nicht mehr im Betrieb befindlichen Mälzerei, so ist es nicht schon deshalb in mehrere Verpachtungsbetriebe gegliedert, weil die Gaststätten ihrerseits für die jeweiligen Pächter gesondert geführte Betriebe sind. Denn der Unternehmenszweck für den Verpächter ist nicht die Bewirtschaftung von Gaststätten, sondern die Verpachtung derselben.*

---

<sup>401</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.02.1980, I R 14/77; BFH, Urteil v. 05.10.1976, VIII R 62/72; zur Beschreibung des Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung auch Birk, Steuerrecht, Rn. 721 ff.

<sup>402</sup> Vgl. Schmidt-Wacker, EStG, § 16 Rn. 694, 696 mit Hinweis auf EStR 16 V 4.; Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon-Vogl, Edition 2/11, „Betriebsverpachtung“, Rn. 17.

<sup>403</sup> Dieses Problem ist eine Parallele zur Betriebsaufspaltung, bei der die Tätigkeit des Besitzunternehmens regelmäßig ebenfalls auf die einheitliche Vermietungstätigkeit beschränkt ist.

<sup>404</sup> Vgl. Tiedtke/Wälzholz, BB 1999, 765, 769, die den Unterschied zwischen vorheriger Weiterbetriebsführung und Umwandlung bzw. Verpachtung und Umwandlung beschreiben.

*Die Aufgliederung eines Verpachtungsunternehmens in mehrere Verpachtungsbetriebe setzt voraus, daß diese in der Hand des Verpächters jeweils voneinander unabhängig, also organisatorisch getrennt, nach Art eines selbständigen Unternehmens geführt werden.*<sup>405</sup>

Nach dem Verständnis dieses Urteils muss davon ausgegangen werden, dass die Teilbetriebseigenschaft mit der Verpachtung des Betriebs endet und diese auf der jetzigen Verpachtungsebene erneut hergestellt werden muss. Etwas anderes geht aus dem Urteil des BFH vom 18.06.1998 hervor:

*„In Fällen der Verpachtung eines Teilbetriebs, der schon vor seiner Verpachtung die an einen gewerblichen Teilbetrieb zu stellenden Voraussetzungen erfüllte, verhält es sich anders. Hier wäre --anders als bei einem Grundstück-- die Verpachtung, sofern sie zu einer Entnahme geführt hätte, einkommensteuerbegünstigt geblieben und hätte nicht der Gewerbesteuer unterlegen. Es kann nichts anderes gelten, wenn der Teilbetrieb erst nach Ende der Verpachtung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.*<sup>406</sup>

Nach dieser Rechtsprechung bleibt die Teilbetriebseigenschaft auf der Verpachtungsebene erhalten. Dem entsprechen die Urteile, die bei der Verpachtung eines Betriebs die Teilbetriebseigenschaft zum Zeitpunkt der Verpachtung beim Verpächter beurteilen.<sup>407</sup> Dies soll nach Ansicht der Literatur dem dogmatischen Grundsatz der Betriebsverpachtung entsprechen, der von einer Teilbetriebsverpachtung nur dann ausgeht, wenn es sich bei der verpachteten Einheit um einen Teilbetrieb handelt.<sup>408</sup> Folgerichtig müsse bei Umwandlungen mit Beteiligung der verpachteten Teilbetriebe eine Begünstigung der Umwandlung nach den §§ 15, 20, 24 UmwStG möglich sein, auch wenn die einzelnen Unternehmensteile in der Hand des Verpächters nicht organisatorisch getrennt sind und

---

<sup>405</sup> BFH, Urteil v. 20.06.1989, VIII R 100/86.

<sup>406</sup> BFH, Urteil v. 18.06.1998, IV R 56/97.

<sup>407</sup> Siehe neben BFH, Urteil v. 13.02.1980, I R 14/77 auch BFH, Urteil v. 05.10.1976, VIII R 62/72.

<sup>408</sup> Vgl. Tiedtke/Wälzholz, BB 1999, 765, 770.

nicht die erforderliche Selbstständigkeit besitzen.<sup>409</sup> Die Zeit zwischen Verpachtung und Fortführung der Tätigkeit nach der Umwandlung könne zu keinem anderen Ergebnis führen.

Meines Erachtens kann dieser Sichtweise nicht zugestimmt werden, da die Teilbetriebs-eigenschaft das Ergebnis einer tatsächlichen Beurteilung im Einzelfall ist, die erst nach der eigentlichen Verpachtung durchgeführt wird. An diese Betrachtung sind jedoch geringe Anforderungen zu stellen. Ferner berücksichtigt die Argumentation gegen eine Zurechnung der Teilbetriebseigenschaft auf Verpachtungsebene die Parallelen zwischen Betriebsverpachtung und -aufspaltung: Der Steuerpflichtige hat sich bewusst für die Betriebsverpachtung entschieden, sodass er verpflichtet ist, sein Unternehmen an die geänderten Verhältnisse anzupassen. Die hinsichtlich der Betriebsaufspaltung vorgebrachten Argumente gelten entsprechend.

---

<sup>409</sup> Ebenda.

## V. Sonderformen des Teilbetriebs

### 1. Teilbetrieb im Aufbau

Auch bei einem *Teilbetrieb im Aufbau* sollen die Teilbetriebserfordernisse des UmwStG erfüllt sein.<sup>410</sup> Ein solcher liegt vor, wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind und bei zielgerichteter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbstständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist.<sup>411</sup> Dabei sei es nicht notwendig, dass der Teilbetrieb die werbende Tätigkeit bereits aufgenommen habe.<sup>412</sup>

Durch diese Möglichkeit wird dem Steuerpflichtigen ein hilfreiches Gestaltungsinstrument zur Seite gestellt, mit dem eine steuerneutrale Umwandlung frühzeitig durchgeführt werden kann.<sup>413</sup>

In dogmatischer Hinsicht bestehen hinsichtlich der Figur des Teilbetriebs im Aufbau allerdings Zweifel, da zumindest für die Gewährung des Progressionsvorteils nach § 34 Abs. 1 EStG das Vorliegen der Voraussetzungen fraglich ist.

Der Steuerbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG liegt der Gedanke zugrunde, Härten auszugleichen, die dem Veräußerer durch die zusammengeballte Aufdeckung der über viele Wirtschaftsjahre angesammelten stillen Reserven entstehen können. Eine Progressionsbegünstigung ist in diesen Fällen nur dann gerechtfertigt, wenn es tatsächlich zu einer zusammengeballten Realisierung dieser stillen Reserven kommt. Von einer *zusammengeballten* Aufdeckung kann nur ausgegangen werden, wenn die stillen Reserven über

---

<sup>410</sup> Vgl. S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 84 m.w.N.; BMF-Schreiben v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn. 15.10; Blümich-Nitzschke, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 55; Lüdicke/Sistermann-Ruoff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 211; H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 25; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, Kapitel N, Rn. 357.

<sup>411</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 22.06.2010, I R 77/09, BFH/NV 2011, 10; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 84; BFH, Urteil v. 01.02.1989, VIII R 33/85; Lüdicke/Sistermann-Ruoff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 211; Blümich-Nitzschke, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 55; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 85.

<sup>412</sup> Vgl. S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 84; Blümich-Nitzschke, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 55.

<sup>413</sup> Vgl. S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 84; Lüdicke/Sistermann-Ruoff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 211.

mehrere Veranlagungszeiträume entstanden sind. Denn die außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG zeichnen sich durch eine Realisierung von Einkünften nach einem längeren Zeitraum aus. Die Phase, in der sich ein Teilbetrieb *im Aufbau* befindet, wird regelmäßig eine sehr kurze Zeitspanne andauern, die zumeist innerhalb eines Veranlagungszeitraums liegt. Gewinne, die sich aus der in der Bilanz nicht erfassenden Wertsteigerung des Betriebsvermögens ergeben, fallen somit in der Regel in nur einem Veranlagungszeitraum an und erfüllen bereits nicht den Grundtatbestand des § 34 Abs. 1 EStG.

Es stellt sich daneben die Frage, ob es sich bei den auf diese Weise generierten Gewinnen nicht schlichtweg um laufenden Gewinn handelt, den es durch die Regelung des § 16 Abs. 1 EStG gerade vom Veräußerungsgewinn abzugrenzen gilt.

Dabei stellt der Gewinn den Ertrag eines Unternehmens dar, der in einem Wirtschaftsjahr<sup>414</sup> von zwölf Monaten erwirtschaftet wurde. Gewinne, die allein in diesem Zeitraum entstanden sind, sind daher laufender Gewinn und werden nicht bloß dadurch zum Veräußerungsgewinn, weil es sich um die Veräußerung einer gesamten Wirtschaftseinheit des Gesamtbetriebs handelt. Dies kann zwar zu einem Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 EStG führen, jedoch gilt dies nicht immer. Zu nennen wäre der Fall, dass eine Wirtschaftseinheit nicht an einen, sondern an mehrere Erwerber veräußert wird. Hier liegt unzweifelhaft ein laufender Gewinn vor und kein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG. Der Gewinn, der bei der Veräußerung eines Teilbetriebs im Aufbau entsteht, ist folglich laufender Gewinn und keine Teilbetriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 EStG, die zu einem steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn führt. Dies gilt schon für die Abgrenzungsfunktion des Teilbetriebsbegriffs nach § 16 Abs. 1 EStG, mit dem Ziel, laufenden vom Veräußerungsgewinn abzugrenzen.

Aufgrund der normspezifischen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ist dieses Ergebnis für das UmwStG nicht bindend. Vielmehr gilt im Umkehrschluss aus den vorgebrachten Argumenten, dass der Teilbetrieb im Aufbau im UmwStG anzuerkennen ist. Erstens ist das Argument aus § 34 EStG hinsichtlich der fehlenden Zusammenballung für das UmwStG irrelevant, da es ohnehin nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven

---

<sup>414</sup> Nach § 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG bei Gewerbetreibenden das Kalenderjahr, wenn nicht ein Rumpfgeschäfts- oder ein abweichendes Wirtschaftsjahr vorliegt.

kommen soll. Sofern eine solche nicht vorliegt, ist die Forderung nach einer zusammengeballten Aufdeckung nicht haltbar. Zweitens erfüllt der Teilbetriebsbegriff innerhalb der Tatbestände der §§ 15, 20, 24 UmwStG eine andere Abgrenzungsfunktion als im EStG. Diese ist nicht auf die Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn gerichtet, sondern ausschließlich auf die Begünstigung fortsetzungsfähiger Einheiten des Gesamtbetriebs im Gegensatz zu bloßen unselbstständigen Betriebsteilen. Etwas anderes wäre sinnwidrig, weil die Vorschriften des UmwStG gerade die Entstehung eines Veräußerungsgewinns vermeiden sollen. Dem UmwStG fehlt die Abgrenzungsfunktion im Hinblick auf den Veräußerungsgewinn. Ob es sich bei einer Aufdeckung der stillen Reserven, also bei einem Ansatz des gemeinen oder des Zwischenwertes, um laufenden Gewinn oder einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG handelt oder ob eine zusammengeballte Aufdeckung aller stillen Reserven vorliegt, spielt innerhalb des UmwStG keine Rolle.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Steuerpflichtige über die Verweisnormen des UmwStG die Steuervergünstigungen des EStG wahrnehmen will, da es hierfür eines *echten* Teilbetriebs im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG bedarf.<sup>415</sup> Dem Steuerpflichtigen sind die Steuerbegünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG zu verweigern, wenn es sich bei dem Einbringungsgegenstand lediglich um einen Teilbetrieb im Aufbau handelt.<sup>416</sup>

Für das UmwStG gilt im Umkehrschluss, dass die Begünstigung des Teilbetriebs im Aufbau dort angebracht ist, wo – per Definition – bei zielgerichteter Fortführung die Entstehung eines Teilbetriebs zu erwarten ist. Beim Teilbetrieb im Aufbau handelt es sich demnach um den zweiten Fall, in dem der umwandlungssteuerrechtliche Teilbetriebsbegriff gegenüber dem des EStG weiter ist.

## 2. Teilbetriebsfiktion im UmwStG

Nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 EStG gilt als Teilbetrieb die 100 %-Beteiligung und ein Mitunternehmeranteil. Diese Teilbetriebsfiktionen gelten für § 15 UmwStG

---

<sup>415</sup> Vgl. den Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG („*kommen nur in Betracht*“).

<sup>416</sup> Damit entspricht der Teilbetrieb im Aufbau im Ergebnis dem Fall, dass nicht sämtliche Wirtschaftsgüter zugeordnet werden, da über den Rechtsgrundverweis des UmwStG die im EStG geregelten Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

nach Absatz 1 Satz 3 der Vorschrift.<sup>417</sup> Ist die 100 %-Beteiligung allerdings wesentliche Betriebsgrundlage eines anderen „realen“ Teilbetriebs, stellt sie nach dem Umwandlungssteuererlass 2011 keinen eigenständigen Teilbetrieb mehr da.<sup>418</sup>

Die §§ 20, 24 UmwStG enthalten eine entsprechende ausdrückliche Regelung lediglich für die Einbringung eines Mitunternehmeranteils. Hier stellt sich die Frage, ob eine 100 %-Beteiligung dennoch ein fiktiver Teilbetrieb im Sinne dieser Vorschriften sein kann. Dies ist in beiden Fällen zu verneinen.

Für § 20 UmwStG gilt nach der herrschenden Auffassung in der Literatur, dass eine 100 %-Beteiligung kein Teilbetrieb sein kann.<sup>419</sup> Dies entspricht der Auffassung des BMF im Umwandlungssteuererlass 2011.<sup>420</sup> Rechtsprechung zu § 20 UmwStG existiert zu dieser Frage nicht. Jedoch lässt sich einer Entscheidung zu § 24 UmwStG entnehmen, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen schon deshalb nicht direkt vorliegen, weil es sich bei Beteiligungen nicht um betriebliche Organisationseinheiten handele.<sup>421</sup>

Dementsprechend kann die Teilbetriebsfiktion nur durch eine analoge Anwendung innerhalb des § 20 UmwStG gelten. Hierfür wäre eine planwidrige Regelungslücke erforderlich. Zu zweifeln ist aber bereits an der Regelungslücke. Der gesamte Sechste Teil des UmwStG befasst sich mit der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und dem Anteilstausch. Neben § 20 UmwStG gehören zum Sechsten Teil die §§ 21-23 UmwStG, die zusammen ein geschlossenes Regelungs-

---

<sup>417</sup> Vgl. hierzu ausdrücklich BMF, Schreiben v. 11.11.2011, BStBl I, 1314, Tz. 15.02, 15.05 f..

<sup>418</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Tz. 15.06. Für den Mitunternehmeranteil gilt dies nach dem finalen Umwandlungssteuererlass 2011 – entgegen des anders lautenden Entwurfes – hingegen nicht; vgl. beispielsweise Förster, Der finale Umwandlungssteuererlass 2011 – Abweichungen gegenüber dem Entwurf, GmbHR 2012, 237, 241.

<sup>419</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 107; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 26; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 21 Rn. 8 m.w.N..

<sup>420</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Tz. 20.06, die zwar auf Rn. 15.02 verweist, der ebenfalls regelt, dass die 100 %-Beteiligung ein fiktiver Teilbetrieb ist, allerdings fehlt der explizite Verweis auf die Rn. 15.05, 15.06; ebenso Förster, GmbHR 2012, 237, 242.

<sup>421</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.07.2008, I R 77/06.

system darstellen.<sup>422</sup> Die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft wird nicht von § 20 UmwStG geregelt, sondern von § 21 UmwStG, weshalb innerhalb des § 20 UmwStG bereits keine Regelungslücke hinsichtlich der Einbringung einer 100 %-Beteiligung besteht.<sup>423</sup>

Selbst wenn für § 20 UmwStG eine Regelungslücke angenommen werden würde, wäre diese nicht planwidrig, da der Gesetzgeber die Problematik der Teilbetriebsfiktion innerhalb des § 15 UmwStG erkannt und mit § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG ausdrücklich geregelt hat, weshalb ein redaktionelles Versehen im Rahmen des § 20 UmwStG unwahrscheinlich ist.<sup>424</sup> Vielmehr ist die 100 %-Beteiligung § 21 UmwStG zugeordnet.<sup>425</sup> Dies wird beim Blick in die Gesetzesbegründung des § 20 UmwStG in der Form des SEStEG bestätigt.<sup>426</sup>

Auch im Rahmen des § 24 UmwStG scheidet eine direkte Anwendung aus, weil Beteiligungen keine betrieblichen Organisationseinheiten und damit keinen Teilbetrieb im eigentlichen Sinne darstellen, weshalb eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – entgegen der Gesetzesbegründung<sup>427</sup> und der Auffassung des BMF im Umwandlungssteuererlass 2011<sup>428</sup> – nach der Rechtsprechung kein Teilbetrieb im Sinne des § 24 UmwStG ist.<sup>429</sup>

---

<sup>422</sup> Zur Erinnerung: § 21 UmwStG regelt in diesem System die Bewertung der Anteile beim Anteilstausch. Ein Anteilstausch wird legal definiert als Vorgang, bei dem Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht werden.

<sup>423</sup> Vgl. Förster, GmbHR 2012, 237, 242.

<sup>424</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 108.

<sup>425</sup> Ebenda.

<sup>426</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 42 f., wonach eine gesetzestechnische Trennung zwischen Einbringung und Anteilstausch besteht.

<sup>427</sup> Ebenda, S. 50.

<sup>428</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Tz. 24.02 i.V.m. Rn. 15.05 f..

<sup>429</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.07.2008, I R 77/06; Rasche, Stellt eine das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassende Beteiligung einen (fiktiven) Teilbetrieb i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG dar?, GmbHR 2007, 793, 795; entgegen des Schreibens des BMF v. 16.06.1978; BStBl I 1978, 235, Rn. 81 und des Schreibens des BMF v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn. 24.03.

In der Literatur wird diese Rechtsprechung teilweise kritisiert.<sup>430</sup> § 24 UmwStG behandle einen Fall der Teilbetriebsveräußerung, weshalb die Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG Anwendung finden müsse.<sup>431</sup> Diesem Argument kann nicht zugestimmt werden, da die normenspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs dazu führt, dass § 24 UmwStG auch solche Gestaltungen erfasst, die nicht unter § 16 EStG zu subsumieren sind, obwohl es sich bei der Einbringung als Tauschgeschäft um einen veräußerungsähnlichen Vorgang handelt. Dies muss auch umgekehrt gelten, sodass die Teilbetriebsfiktion nur unter § 16 EStG, nicht jedoch unter § 24 UmwStG zu subsumieren ist.

Darüber hinaus handelt es sich bei der 100%-Beteiligung gerade nicht um einen *realen* Teilbetrieb. Sie wird nur kraft Fiktion zum Teilbetrieb im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG erklärt. Für § 24 UmwStG fehlt eine entsprechende Fiktion. Letztlich fehlt der Gegenansicht jegliche dogmatische Grundlage, da bei fehlender direkter Anwendung die Voraussetzungen einer analogen Anwendung gegeben sein müssen. Wenngleich eine Regelungslücke vorliegen mag, weil im Gegensatz zu § 20 UmwStG die Einbringung in eine Personengesellschaft nur durch § 24 UmwStG geregelt wird, so ist diese Regelungslücke keinesfalls planwidrig. Dies zeigt der Vergleich mit § 15 UmwStG, wo der Gesetzgeber das Problem erkannt und geregelt hat. Auch spricht der unterschiedliche Regelungszweck der §§ 16 EStG, 24 UmwStG gegen die Planwidrigkeit, da § 16 EStG eine Abgrenzung begünstigter Veräußerungsgewinne bezweckt, § 24 UmwStG demgegenüber die Einbringung selbstständiger Unternehmensbereiche fördern will.<sup>432</sup> Eine 100 %-Beteiligung stellt gerade keine betriebliche Organisationseinheit dar. Diesem Ergebnis steht die Gesetzesbegründung nicht entgegen, da es sich hierbei lediglich um eine Interpretation einer bereits vor dem SEStEG bestehenden Regelung handelt<sup>433</sup>, die nicht im Rahmen einer historischen Auslegung maßgeblich ist.<sup>434</sup>

---

<sup>430</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 24 Rn. 75 m.w.N..

<sup>431</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 24 Rn. 75; D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 24 Rn. 95.

<sup>432</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.07.2008, I R 77/06.

<sup>433</sup> § 24 UmwStG ist durch das SEStEG nicht geändert worden.

<sup>434</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 17.07.2008, I R 77/06.

## VI. Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen im UmwStG

### 1. Überblick

Bei der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Teilbetriebsvoraussetzungen vorliegen müssen werden in der Literatur unterschiedliche Zeitpunkte diskutiert:

steuerlicher Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG),<sup>435</sup> Umwandlungsbeschluss (§ 193 Abs. 1 UmwG)<sup>436</sup> und Wirksamwerden der Umwandlung durch Eintragung im Handelsregister (§ 202 UmwG).<sup>437</sup>

Die Rechtsprechung des BFH ist in dieser Hinsicht missverständlich und bezieht sich entweder auf den Umwandlungsbeschluss oder die Eintragung im Handelsregister. Nach der Entscheidung des BFH vom 07.04.2010 ist bei der Beurteilung der Teilbetriebsvoraussetzungen

---

<sup>435</sup> Vgl. Herzig/Förster, Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuerrecht, DB 1995, 338, 343; Schwedhelm/Streck/Mack, Die Spaltung der GmbH nach neuem Umwandlungsrecht, GmbHR 1995, 100, 101.

<sup>436</sup> Vgl. Schneider/Rouff/Sistermann, Brennpunkte des Umwandlungssteuer-Erlasses 2011, FR 2012, 1, 5; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.14; Kessler/Philipp, Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen? – Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, DStR 2011, 1065, 1066 ff.; Semler/Stengel-Moszka, UmwG, Anh. § 325 Rn. 460, 554; Blümich-Nitzschke, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG, Rn. 55; Thiel/Eversberg/van Lishaut/Neumann, Der Umwandlungssteuer-Erlass 1998, GmbHR 1998, 397, 426; Sagasser/Bula/Brünger-Sagasser/Schöneberger, Umwandlungen, § 20 Rn. 17; Goutier/Knopf/Tulloch/Hill, UmwStG, § 15 Rn. 26; de lege feranda ebenfalls Desens, Steuerrechtliche Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften, Beihefter zu DStR 26, 2010, 80, 84, obwohl streng genommen Eintragung ins Handelsregister maßgeblich sein soll.

<sup>437</sup> Vgl. W/M-Schießl, UmwStG, § 15 Rn. 32; R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 155; Bien, Umwandlung von Körperschaften, Beihefter zu DStR 17, 1998, 4, 30; Lüdike/Sistermann-Rouff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 218; Schießl, UmwStE, S. 144; so wohl auch Lutter-Schaumburg/Schumacher, UmwG, Anh. § 151 Rn. 12; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 85.

*„grundsätzlich auf die Situation aus Sicht des Übertragenden zum Zeitpunkt der Übertragung abzustellen.“<sup>438</sup>*

In seinem Urteil 25.11.2009 geht der BFH davon aus, dass der „Zeitpunkt der Einbringung“<sup>439</sup> maßgeblich ist.

Das BMF hatte sich bislang der wohl herrschenden Auffassung der Literatur angeschlossen und stellte auf den Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses ab.<sup>440</sup> Diesen Standpunkt hat das BMF im Umwandlungssteuererlass 2011 geändert. Dort heißt es:

*„Die Teilbetriebsvoraussetzungen müssen zum steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen.“<sup>441</sup>*

Der steuerliche Übertragungsstichtag ist in § 2 Abs. 1 UmwStG legaldefiniert als „Stichtag der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt.“ Da nach deutschem Recht eine Rückwirkung von maximal acht Monaten möglich ist<sup>442</sup>, kann die Änderung der Finanzverwaltung im Einzelfall zu einer deutlichen Vorverlagerung des maßgeblichen Zeitpunktes führen.

## **2. Kritische Würdigung**

### **a) Auswirkungen für die Praxis**

Die Vorverlagerung des maßgeblichen Zeitpunktes ist für die Praxis von großer Bedeutung. Insbesondere bei umfangreichen teilbetriebsbezogenen Umwandlungen ist die Teilbetriebsabgrenzung mit erheblichen operativen Aufwendungen verbunden, da vorbereitende innerbetriebliche Umstrukturierungen geplant, entschieden und umgesetzt und gegebenenfalls Wirtschaftsgüter getrennt oder dupliziert werden müssen.<sup>443</sup> Hiermit

---

<sup>438</sup> BFH, Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08.

<sup>439</sup> BFH, Urteil v. 25.11.2009, I R 72/08.

<sup>440</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn. 15.10, 20.19.

<sup>441</sup> BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Rn. 02.14, 15.03.

<sup>442</sup> Vgl. Haritz/Menner-Slabon, UmwStG, § 2 Rn. 104; vgl. auch § 20 Abs. 6 S. 1 UmwStG.

<sup>443</sup> Vgl. Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852.

hängen auch betriebswirtschaftliche Fragen, etwa nach einer ökonomisch optimalen Unternehmensstruktur, zusammen, die einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen können.<sup>444</sup>

Die dem Teilbetrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter müssten künftig frühzeitig identifiziert sein, obwohl zu diesem Zeitpunkt mangels Plansicherheit regelmäßig die letzten Schritte für die Verselbstständigung des Teilbetriebs noch nicht vorgenommen und erforderliche Zuordnungen von Aktiv- und Passivvermögen auf die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger erst im Umwandlungsvertrag festgelegt werden können.<sup>445</sup>

Auch ist strittig, ob nachträgliche Veränderungen (z.B. Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage) dieser Wirtschaftsgüter bis zur Beschlussfassung über die Umwandlung die Steuerneutralität beeinflussen. Dies wird teilweise angenommen, wobei die Vertreter dieser Auffassung darauf hinweisen, dass eine Zuordnung oftmals erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag möglich sein werde, sodass aus diesem Grund ein späterer Zeitpunkt sinnvoll sei.<sup>446</sup> Die Gegenmeinung wendet ein, dass nachträgliche Veränderungen keine Auswirkungen auf den Einbringungsvorgang oder die Steuerneutralität haben können, da die Veräußerung in diesem Fall auf Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers erfolge.<sup>447</sup>

Ein weiterer Problemkreis hinsichtlich der Vorverlagerung des maßgeblichen Zeitpunktes ergibt sich aus dem nachfolgenden Beispiel:

**Grundfall:** Am 1. Juli 2014 erwirbt die X GmbH einen Teilbetrieb der Y GmbH. Mit Umwandlungsbeschluss vom 1. Oktober 2014 bringt die X GmbH diesen Teilbetrieb in die Z GmbH ein. Steuerlicher Übertragungstichtag ist der 1. April 2014.

**Abwandlung:** Steuerlicher Übertragungstichtag ist der 1. August 2014.

Im Gegensatz zur Abwandlung zeichnet sich der Grundfall dadurch aus, dass im Rückwirkungszeitraum von dritter Seite ein Teilbetrieb zugekauft wird, der anschließend Teil der Umwandlungsmaßnahme ist. Die Auffassung des BMF führt dazu, dass eine steuer-

---

<sup>444</sup> Ebenda.

<sup>445</sup> Kessler/Kröner/Köhler-Pfaar/Schimmele, Konzernsteuerrecht, § 4 Rn. 353.

<sup>446</sup> Vgl. Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1066; Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.14; Neumann, GmbHR 2012, 141, 144.

<sup>447</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 90.

neutrale Übertragung dieses Teilbetriebs auf einen Zeitpunkt, der vor dem Zukauf liegt, nicht möglich ist. Würde man hingegen mit der bisher herrschenden Auffassung auf den Umwandlungsbeschluss abstellen, so wäre sowohl im Grundfall, als auch in der Abwandlung eine steuerneutrale Umstrukturierung möglich.

### **b) Dogmatische Untersuchung**

Meines Erachtens ist grundsätzlich sowohl der Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses als auch der steuerliche Übertragungstichtag für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen maßgeblich, sofern beide Zeitpunkte voneinander abweichen.

Zwar lässt sich zugunsten der Eintragung im Handelsregister anführen, dass erst zu diesem Zeitpunkt die zivilrechtliche Wirksamkeit eintritt und die Wirtschaftsgüter auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.<sup>448</sup> Jedoch ist die Umwandlung mit dem Umwandlungsbeschluss für die beteiligten Rechtsträger bindend ist, sodass bereits zu diesem Zeitpunkt der Umwandlungsgegenstand abschließend bestimmt sein muss und ein späterer Zeitpunkt nicht maßgeblich sein kann.<sup>449</sup>

Hinsichtlich der vom BMF vertretenen Auffassung ist innerhalb des Umwandlungssteuererlasses 2011 zunächst auffallend, dass das BMF widersprüchliche Aussagen hinsichtlich des maßgeblichen Zeitpunktes trifft. Denn nach der Ansicht des BMF ist bei den sog. spaltungshindernden Wirtschaftsgütern eine Realteilung auch bis zum Umwandlungsbeschluss möglich.<sup>450</sup> Erfolgt diese tatsächlich erst zu diesem Zeitpunkt, kann am steuerlichen Übertragungstichtag aufgrund der noch nicht erfolgten Realteilung der spaltungshindernden Wirtschaftsgüter noch kein Teilbetrieb vorgelegen haben.<sup>451</sup>

Als Argument gegen die Ansicht des BMF wird insbesondere die Konzeption und der Sinn und Zweck des steuerlichen Übertragungstichtags vorgebracht. Für Einbringun-

---

<sup>448</sup> Vgl. S/H/S-*Hörtnagl*, UmwStG, § 15 Rn. 85; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 90.

<sup>449</sup> Vgl. Thiel, DStR 1995, 237, 240; Semler/Stengel-Moszka, UmwG, Anh. § 325 Rn. 554; Desens, Beihefter zu DStR 46, 2010, 80, 84.

<sup>450</sup> BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Tz. 15.08.

<sup>451</sup> Vgl. Schmitt, DStR 2011, 1108, 1111; Kotyrba/Scheunemann, BB 2012, 223, 225.

gen in Kapitalgesellschaft<sup>452</sup> gilt hier § 20 Abs. 5, 6 UmwStG. Nach § 20 Abs. 5 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft so zu ermitteln,

*„als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre.“*

Gemäß § 20 Abs. 6 UmwStG darf als steuerlicher Übertragungstichtag der Stichtag angesehen werden,

*„für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes aufgestellt ist.“*

Insbesondere der Wortlaut des § 20 Abs. 5 UmwStG („so zu ermitteln, als ob“) soll nach teilweise vertretener Ansicht darauf hinweisen, dass es sich bei dem steuerlichen Übertragungstichtag um eine reine Fiktion handele, deren Funktion es sei, die Rechtsfolgen der Umwandlung auf einen Zeitpunkt vorzuverlegen, zu dem die Voraussetzungen gerade noch nicht vorgelegen haben.<sup>453</sup> Damit beziehe sich die Rückwirkung ausschließlich auf die steuerlichen Rechtsfolgen der Umwandlung, wodurch es nicht zu einer Beeinflussung des Tatbestands der jeweiligen Vorschrift komme.<sup>454</sup> Letztendlich

---

<sup>452</sup> Über den Verweis in § 24 Abs. 4 S. 1 Hs. 2 UmwStG gilt dies teilweise entsprechend bei Einbringungen in Personengesellschaften.

<sup>453</sup> Vgl. Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1066.

<sup>454</sup> Vgl. Graw, Der Teilbetriebsbegriff im UmwSt-Recht nach dem UmwStE 2011, DB 2013, 1011, 1013; Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1066; Schneider/Rouff/Sistermann, FR 2012, 1, 5 f.; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.14; Desens, Beihefter zu DStR 46, 2010, 80, 86; Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852 f.; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 90; Lüdiike/Sistermann-Rouff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 218; Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 273; Schmitt/Schloßmacher, UmwStE 2011, S. 239; Rogall, NZG 2011, 810, 811; a.A. Herzig/Förster, DB 1995, 338, 343; Neumann, GmbHR 2012, 141, 143.

bedeute eine *Rückwirkung*, dass ein tatsächlicher Umwandlungsvorgang erst in der Zukunft erfolgt sei.<sup>455</sup>

Ferner stellten die §§ 15, 20, 24 UmwStG jeweils auf die *Übertragung* eines Teilbetriebs ab, weshalb der Teilbetrieb als Einbringungsgegenstand und dessen Übertragung miteinander verknüpft seien. Wenn diese erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag stattfinde, dann müssten frühestens zu diesem Zeitpunkt die Teilbetriebsvoraussetzungen gegeben seien.<sup>456</sup>

An dieser Überlegung ändere die Tatsache nichts, dass die Gewährleistung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, welches ebenfalls Tatbestandsmerkmal einer steuerneutralen Umwandlung sei, zum steuerlichen Übertragungstichtag geprüft werde, weil dies rein steuerlich der Zeitpunkt des Rechtsträgerwechsels sei und ein Besteuerungsausschluss ausschließlich zu diesem Zeitpunkt stattfinden könne.<sup>457</sup> Letztlich überspanne das BMF mit seiner Auffassung die Rückwirkungsfunktion, da diese auch dann anzuwenden sei, wenn keine Teilbetriebe übergingen.<sup>458</sup>

Diese Argumentation überzeugt im Ergebnis nicht. Eine Begründung für die Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtages wird teilweise aus dem Urteil des BFH vom 28.07.2010 hergeleitet.<sup>459</sup> Die Klägerin war in der Entscheidung aus der Ausgliederung zweier Teilbetriebe der R-GmbH zur Neugründung entstanden. Die R-GmbH war zunächst Alleingesellschafterin und brachte die Anteile an der Klägerin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.01.2004 in eine weitere GmbH ein, die in dem Rechtsstreit Beigeladene war. Die Einbringung wurde am 08.10.2004 ins Handelsregister eingetragen. Anschließend wurde ein Gewinnabführungsvertrag zwischen der Klägerin und der Beigeladenen abgeschlossen. In der Steuererklärung des Jahres 2004 ging die Klägerin von einer Organschaft zwischen ihr und der Beigeladenen aus, der das Finanzamt

---

<sup>455</sup> Vgl. Desens, Beihefter zu DStR 46, 2010, 80, 86; Schießl, UmwStE, S. 144; W/M-Schießl, UmwStG, § 15 Rn. 32; Patt/Rupp/Aßmann-Patt, UmwStE, S. 121.

<sup>456</sup> Vgl. Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 274; Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1066.

<sup>457</sup> Vgl. Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1067; ähnlich Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.14.

<sup>458</sup> Vgl. Patt/Rupp/Aßmann-Aßmann, UmwStE, S. 85 m.w.N..

<sup>459</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.07.2010, I R 89/90.

mit der Begründung widersprach, es fehle an der finanziellen Eingliederung der Klägerin.

Der BFH hat zugunsten der Klägerin entschieden und dies insbesondere damit begründet, dass bereits zum Übertragungsstichtag eine finanzielle Eingliederung vorlag:

*„Die Ausgliederung (...) mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organschaft ist möglich, wenn seit dem Beginn des Wirtschaftsjahres eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger besteht und dieses Erfordernis bis zum Ende des Wirtschaftsjahres aufrechterhalten bleibt. Sind diese Voraussetzungen bei der übertragenden Körperschaft (hier: der R-GmbH) erfüllt, setzt sich dies für die übernehmende Körperschaft (hier: die Beigeladene als nunmehriger Organträgerin) fort. Das betrifft auch und gerade den im Streitfall in Rede stehenden Übergang eines Teilbetriebes der Überträgerin auf eine neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft durch Abspaltung oder Ausgliederung. Das übergehende Vermögen war hier bereits vor der Umwandlung in die Überträgerin eingegliedert (...).“<sup>460</sup>*

Damit war die Teilbetriebsexistenz zu diesem Zeitpunkt ausschließlich für die Begründung der ununterbrochenen finanziellen Eingliederung vorauszusetzen. Aus dem Urteil ergibt sich nicht die Schlussfolgerung, dass auch die Steuerneutralität der Umwandlung daran gebunden ist, dass zum steuerlichen Übertragungsstichtag die Teilbetriebsvoraussetzungen erfüllt sein müssen.<sup>461</sup>

Für die Auffassung des BMF spricht insbesondere die Systematik des Gesetzes, da § 20 UmwStG den Einbringungszeitpunkt und den steuerlichen Übertragungsstichtag gleichsetzt. Denn nach § 20 Abs. 1 UmwStG muss der Teilbetrieb für eine steuerneutrale Umwandlung „eingebracht“ werden. „Einbringungszeitpunkt“ ist gemäß § 20 Abs. 6 S. 1 UmwStG der steuerliche Übertragungsstichtag. Dies gilt gemäß

---

<sup>460</sup> Ebenda.

<sup>461</sup> Vgl. Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1066.

§ 24 Abs. 4 S. 1 Hs. 2 UmwStG auch für bestimmte Fälle der Einbringung in Personengesellschaften.

Dass es sich bei dem steuerlichen Übertragungstichtag um eine Fiktion handelt, ändert an dieser Sichtweise nichts, da ausschließlich auf die Bewertung der Wirtschaftsgüter zu einem vor der eigentlichen Übertragung liegenden Zeitpunkt abgestellt wird. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt noch nicht existieren müssten. Hier würde sich sonst vor allem das Problem stellen, wie diese noch nicht existierenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz bewertet werden sollen. Daraus ergibt sich, dass zum steuerlichen Übertragungstichtag nur solche Sachgesamtheiten übertragen werden können, die bei der übertragenden Gesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt als funktionsfähige Einheiten vorhanden waren.<sup>462</sup>

Dies steht auch nicht im Widerspruch zu der Ansicht des BMF, dass eine Realteilung noch bis zum Umwandlungsbeschluss erfolgen könne. Denn dies bedeutet nicht, dass das Wirtschaftsgut (ungeteilt) zum steuerlichen Übertragungszeitpunkt nicht existieren müsse. Vielmehr ist es bereits zu diesem Zeitpunkt zu bewerten. Die anschließende Realteilung hat auf diese Bewertung keine Auswirkung.

Daneben hängt die Steuerneutralität aber auch davon ab, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses gegeben sind, sodass zwei Zeitpunkte maßgeblich sind, sofern Übertragungstichtag und Umwandlungsbeschluss auseinander fallen. Denn die Steuerneutralität knüpft mit der Übertragung an einen tatsächlichen Vorgang an und soll nur dann gewährt werden, wenn eine Fortführung des unternehmerischen Engagements möglich ist. Dafür muss der Teilbetrieb (noch) bestehen und darf nicht zwischen Übertragungstichtag und Umwandlungsbeschluss aufgelöst werden.

---

<sup>462</sup> Neumann, GmbHG 2012, 141, 143 f.

## **Teil C. Der Europäische Teilbetriebsbegriff**

### **I. Europäischer Teilbetrieb und Fusionsrichtlinie**

#### **1. Teilbetriebserfordernis nach der Fusionsrichtlinie**

##### **a) Umwandlung von Kapital- und Personengesellschaften**

Im Gegensatz zum nationalen Recht wird der Teilbetrieb in Art. 2 Buchstabe j) FRL legaldefiniert als *„die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb (...) darstellen“*.

Ferner ist der Teilbetrieb – wie auch im UmwStG – Tatbestandsmerkmal für unterschiedliche Arten von Umwandlungen, sofern sie unter den Anwendungsbereich der FRL fallen. Hier muss zunächst zwischen unterschiedlichen Gesellschaftsformen differenziert werden.

Art. 1 Buchstabe a) FRL trifft zunächst die allgemeine Aussage, dass jeder Mitgliedstaat die Richtlinie dann anwendet, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedsstaaten beteiligt sind. Was eine Gesellschaft im Sinne des Art. 1 Buchstabe a) FRL ist, wird von Art. 3 FRL geregelt. Danach ist eine *„Gesellschaft eines Mitgliedstaats“* jede Gesellschaft, die (i) eine der im Anhang der FRL aufgeführten Formen aufweist; die (ii) nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Staat ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem dritten Staat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird; die (iii) ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der in Art. 3 Buchstabe c) FRL aufgeführten Steuer oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.<sup>463</sup>

Bezogen auf das deutsche Recht gehören nach Anhang I Teil A Buchstabe e) FRL folgende zu diesen Gesellschaften: Gesellschaften mit der Bezeichnung Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, Betrie-

---

<sup>463</sup> Die für die Bundesrepublik Deutschland maßgebliche Steuer ist die Körperschaftsteuer.

be gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen. Der Körperschaftsteuer unterliegen alle Kapitalgesellschaften<sup>464</sup>, Genossenschaften<sup>465</sup> und der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit<sup>466</sup>.

Nicht erfasst von der FRL sind daher grundsätzlich deutsche Personengesellschaften, also insbesondere die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft, da bei diesen Gesellschaften der Gewinn nicht nach dem KStG, sondern gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf Ebene der Gesellschafter besteuert wird.

Diese Trennung zwischen Körperschaften und Personengesellschaften hat der nationale Gesetzgeber auf das UmwStG übertragen. Die §§ 15, 20 UmwStG regeln bestimmte Formen der Umwandlung bei Körperschaften, während § 24 UmwStG die Einbringung in Personengesellschaften regelt.

Eine vollständige Überschneidung mit dem Anwendungsbereich der FRL ergibt sich für die §§ 15, 20 UmwStG, weil die von diesen Vorschriften erfassten Gesellschaften grundsätzlich Gesellschaften im Sinne der FRL sind. Dies gilt auch für die ausländischen Gesellschaften, die nach dem in Deutschland vorzunehmenden „*Typenvergleich*“<sup>467</sup> einer deutschen Kapitalgesellschaft entsprechen.

Für § 24 UmwStG gilt die Überschneidung nur teilweise. Einerseits fallen deutsche Personengesellschaften nicht in den Anwendungsbereich der FRL. Andererseits gilt § 24 UmwStG auch, wenn übernehmender Rechtsträger eine ausländische Gesellschaft ist und diese nach dem Typenvergleich einer deutschen Personengesellschaft entspricht.<sup>468</sup> Wenngleich diese grundsätzlich ebenfalls nicht unter den Anwendungsbereich der FRL fallen, gelten für die hybriden EU-/EWR-Personengesellschaften Ausnahmen.<sup>469</sup> Dabei handelt es sich um solche Gesellschaften, die nach dem nationalen

---

<sup>464</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, insbesondere also die AG, KGaA und die GmbH.

<sup>465</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

<sup>466</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG.

<sup>467</sup> Zum „Typenvergleich“ Frotscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 24 Rn. 14.

<sup>468</sup> Vgl. Frotscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 24 Rn. 13a.

<sup>469</sup> Vgl. Benecke/Schnitger, Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Aufnahme transparenter Gesellschaften – zwei unvereinbare Ziele? – Teil I, ISr 2005, 606, 610; Frotscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 24 Rn. 14; W/M-Fuhrmann, UmwStG, §

Recht einiger Mitgliedsstaaten zu den im Anhang der FRL aufgezählten Körperschaftsteuersubjekten und nach dem Recht anderer Mitgliedsstaaten zu den transparenten Personengesellschaften gehören. Als Beispiel wäre die französische Société Civile (SC) zu nennen, die nach dem Typenvergleich zu den von § 24 UmwStG erfassten Personengesellschaften gehört, nach dem französischen Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen körperschaftsteuerpflichtig und im Anhang der FRL aufgelistet ist.<sup>470</sup>

#### **b) Abspaltung und Einbringung von Unternehmensteilen**

Nach Art. 1 Buchstabe a) FRL gilt die Richtlinie für die Spaltung, die Abspaltung, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind. Die FRL erfasst daher nur grenzüberschreitende Umwandlungen.

Nach Art. 4 Abs. 1 FRL darf eine Spaltung oder Abspaltung keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt. Nach Art. 9 FRL gilt dies auch für die Einbringung von Unternehmensteilen.

Die Abspaltung wird in Art. 2 Buchstabe c) FRL definiert als der

*„Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne sich aufzulösen, einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter anteilig überträgt, wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben muss.“*

Dies entspricht dem in § 15 Abs. 1 S. 1 Var. 1 UmwStG geregelten Sachverhalt. Das Teilbetriebserfordernis einer steuerneutralen Abspaltung nach nationalem Recht erwächst indes aus § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG. Hier wird ebenfalls ein doppeltes Teilbe-

---

24 Rn. 266; mit Einschränkungen Frotscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 24 Rn. 25a, 35; a.A. D/P/M-Patt, KSt, § 24 Rn. 93; Rödder/Rogall/Stangl-Rogall/Gerner, UmwStE 2011, S. 500.

<sup>470</sup> Vgl. Benecke/Schnitger; IStR 2005, 606, 610; vgl. Anhang I Teil A Buchstabe k) FRL.

triebserfordernis geregelt, da sowohl ein Teilbetrieb übertragen werden als auch mindestens ein Teilbetrieb bei der übertragenden Gesellschaft verbleiben muss.

Eine Einbringung von Unternehmensteilen, die im nationalen Recht durch die §§ 20, 24 UmwStG geregelt wird, definiert die FRL in Art. 2 Buchstabe c), wonach es sich um einen Vorgang handelt,

*„durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt.“*

In Übereinstimmung mit den nationalen Vorschriften regelt die FRL ein Teilbetriebserfordernis für die Steuerneutralität des Vorgangs. Hinsichtlich dessen sind die Regelungen des UmwStG bezüglich Abspaltung und Einbringung von Unternehmensteilen daher entsprechend den Vorgaben der Richtlinie umgesetzt worden.

### **c) Sonderfall: Spaltung**

Bei der von Art. 2 Buchstabe b) FRL geregelten Spaltung ist das Teilbetriebserfordernis zweifelhaft. Die Spaltung wird definiert als

*„Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter überträgt.“*

Als Pendant zur Spaltung regelt das nationale Recht in § 15 Abs. 1 S. 1 Var. 1 UmwStG die Aufspaltung. Wie bei der Abspaltung gilt für die Aufspaltung nach § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG, dass die Steuerneutralität die Übertragung von Teilbetrieben voraussetzt. In der Definition der Spaltung innerhalb der FRL fehlt ein solches Teilbe-

triebserfordernis.<sup>471</sup> Dies gilt umso mehr bei einem Vergleich mit der Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen. In diesen Fällen liegt schon per Definition keine Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen vor, wenn keine Teilbetriebe übertragen werden.

Erfordert das UmwStG für die Steuerneutralität der Aufspaltung die Übertragung von Teilbetrieben, obwohl die FRL dies für die Spaltung nicht vorsieht, stellt das Teilbetriebserfordernis des UmwStG eine spaltungserschwerende und europarechtswidrige Voraussetzung gegenüber der FRL dar.<sup>472</sup>

Ein Teilbetriebserfordernis für die Spaltung lässt sich auch nicht aus dem System der FRL begründen.<sup>473</sup> Die „übernehmende Gesellschaft“ wird in Art. 2 Buchstabe f) FRL definiert als

*„die Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebs von der einbringenden Gesellschaft übernimmt.“*

Die „einbringende Gesellschaft“ ist nach Art. 2 Buchstabe e) FRL

*„die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt.“*

Unter diese Definition würde die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern fallen, da – im Gegensatz zur Definition der Spaltung in Art. 2 Buchstabe b) FRL – nicht vom *gesamten* Aktiv- und Passivvermögen gesprochen wird.<sup>474</sup> Dies ist deshalb nicht erforderlich und möglich, weil es bei der Spaltung mindestens zwei übernehmende Gesellschaf-

---

<sup>471</sup> Vgl. Frotscher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 84; Winkeljohann, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, S. 576; Gille, Missbrauchstypisierungen im neuen Umwandlungssteuerrecht: Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie?, IStR 2007, 194, 196.

<sup>472</sup> Vgl. Lüdicke/Sistermann-Rouff/Schönhaus, Unternehmenssteuerrecht, § 11 Rn. 201; Körner, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.04.2006, IStR 2006, 469, 471.

<sup>473</sup> A.A. Frotscher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 84.

<sup>474</sup> Vgl. H/M-Asmus, UmwStG, § 15 Rn. 67 f.; a.A. R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 123.

ten geben muss. Andernfalls läge keine Spaltung, sondern eine Fusion vor. Bei der Spaltung kann die übernehmende Gesellschaft somit nicht das gesamte Aktiv- und Passivvermögen übernehmen. Umgekehrt ist die übernehmende Gesellschaft jede Gesellschaft, die Aktiv- und Passivvermögen übernimmt, auch wenn es sich hierbei nicht um Teilbetriebe handelt.

Ein Teilbetriebserfordernis lässt sich systematisch nur dadurch begründen, dass die Definition der übernehmenden Gesellschaft auf solche Gesellschaften reduziert wird, die Teilbetriebe übernehmen. Eine solche Reduktion lässt sich aus der Teleologie der FRL nicht begründen. Beim Blick in die Erwägungsgründe ergibt sich ein Interessengegenlauf, der dem UmwStG ähnelt. Nach dem Erwägungsgrund Nr. 2 soll es keine Beschränkungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedsstaaten geben und zugleich die Produktivität von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes angepasst werden können. Erwägungsgrund Nr. 5 erfasst den Gegenlauf der Interessen, wenn er von der Vermeidung der Besteuerung unter gleichzeitiger Wahrung der finanziellen Interessen der Staaten spricht. Diese werden durch die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Dafür bedarf es nicht einer zwingenden Übertragung von Teilbetrieben.

Diese systematischen Schwierigkeiten bei der Begründung eines Teilbetriebserfordernisses für die Spaltung ergeben sich nicht beim – notwendigen<sup>475</sup> – Blick auf die englische Fassung der Fusionsrichtlinie.<sup>476</sup> Hier wird die Spaltung als „*division*“ durch den „*transfer of all its assets and liabilities*“ ausgezeichnet. Ein „*transfer of assets*“ wiederum bedeutet einen Vorgang, bei dem „*all or more branches of activity*“ übertragen werden. Nach der englischen Fassung bedeutet daher die Vollübertragung nicht nur eine einfache Übertragung der gesamten Wirtschaftsgüter. Diese müssen auch Teilbetriebe darstellen, was eine Zuordnung zu den einzelnen Teilbetrieben erforderlich macht. In

---

<sup>475</sup> Der EuGH führt hierzu aus: „Zunächst ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts in mehreren Sprachen abgefasst sind und dass die verschiedenen sprachlichen Fassungen gleichermaßen verbindlich sind; die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift erfordert somit einen Vergleich ihrer sprachlichen Fassungen.“, EuGH, Urteil v. 06.10.1982, Rs. 283/81; vgl. auch Thömmes, FS-Widmann, S. 599.

<sup>476</sup> Vgl. Blumers, BB 2008, 2041.

der deutschen Fassung fehlt das Teilbetriebserfordernis in dieser sprachlichen Klarheit, weil für Übertragung und Einbringung von Wirtschaftsgütern unterschiedliche Verben verwendet werden.<sup>477</sup> Allerdings unterscheiden sich Spaltung und Abspaltung lediglich dadurch, dass bei der Spaltung der gesamte Betrieb auf mehrere übernehmende Gesellschaften übertragen wird, während die übertragende Gesellschaft bei der Abspaltung erhalten bleibt. Es ist nicht ersichtlich, warum hier strengere Voraussetzungen gelten sollten als bei der Spaltung. Hinzu kommt, dass auch die FRL eine Steuerneutralität an die Voraussetzung der möglichen Fortsetzung der Einheit nach der Umwandlung knüpft, die am ehesten gewährleistet werden kann, wenn es sich bei dem Umwandlungsgegenstand um einen Teilbetrieb handelt.

## **2. Zweck der Fusionsrichtlinie und Konsequenzen für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs**

Die FRL legt vor allem in den Erwägungsgründen Nr. 2 und 5 Grundsätze für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs fest. In Erwägungsgrund Nr. 2 heißt es:

*„Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und der Austausch von Anteilen (...) können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten.“*

Ferner heißt es:

*„Sie [die Umwandlungen] sollten nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert werden.“*

Ratio der FRL ist es, dass gerade steuerliche Hemmnisse einer Umwandlung nicht im Wege stehen sollen. Größtes steuerliches Hemmnis ist dabei die Aufdeckung der stillen Reserven, wenn Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen entnommen werden. Dar-

---

<sup>477</sup> Ebenda.

aus folgt die Forderung einer steuerneutralen Umwandlung. Dies soll nach Erwägungsgrund Nr. 5 jedoch nur

*„unter gleichzeitiger Wahrung der finanziellen Interessen des Mitgliedstaats der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft“*

gelten. Danach dürfen der steuerneutralen Umwandlung nur dann steuerliche Beschränkungen entgegenstehen, wenn diese der Wahrung staatlicher Interessen dienen.<sup>478</sup> Die Steuerneutralität soll nicht zu einem endgültigen Besteuerungsverzicht führen, sodass auch bei der FRL gilt, dass die Besteuerung der stillen Reserven lediglich aufgeschoben werden soll.<sup>479</sup> Aus diesem Grund gilt für die Vorgänge der §§ 15, 20, 24 UmwStG, dass eine Buchwertfortführung nur dann zugelassen wird, wenn die Besteuerung der stillen Reserven durch die Bundesrepublik Deutschland sichergestellt ist.

Ein weiteres Hemmnis legt Erwägungsgrund Nr. 2 fest:

*„Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Vorgänge geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung der Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.“*

Eine solche Erhöhung der Produktivität kann nur dann vorliegen, wenn der übertragene Betriebsteil nach der Umwandlung fortgeführt wird bzw. dies zumindest möglich ist. Ein Teilbetrieb kann aus diesem Grund nur bei solchen Einheiten gegeben sein, die als eigenständige Einheiten unternehmerischen Handelns geeignet sind, der aufnehmenden Gesellschaft die Fortsetzung der in ihnen verkörperten Unternehmenstätigkeit zu gestatten.<sup>480</sup> Dieser Grundgedanke spiegelt sich in der Definition des Teilbetriebs wider, wenn ein in organisatorischer Hinsicht selbstständiger Betrieb gefordert wird, also eine aus

---

<sup>478</sup> Vgl. Thömmes, FS-Widmann, S. 590.

<sup>479</sup> Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 174; Rehm/Nagler, Europäisches Steuerrecht, S. 24.

<sup>480</sup> Vgl. Thömmes, FS-Widmann, S. 590.

eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, was den europäischen Teilbetrieb von bloßen Einzelwirtschaftsgütern abgrenzt.<sup>481</sup>

---

<sup>481</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 360; Boulogne/Gooijer, Merger Directive: Conceptual Clarity of the Term “Branch of Activity” Needed, European Taxation 2013, 243, 246; Helminen, EU Tax Law – Direct Taxation, S. 197; Malke, Taxation of European Companies at the Time of Establishment and Restructuring, S. 123.

## **II. Konkretisierung des Teilbetriebsbegriffs**

### **1. Die Rechtsprechung des EuGH**

#### **a) Die Entscheidung Andersen og Jensen**

Bislang hat sich der EuGH erst in einer Entscheidung zum Teilbetriebsbegriff der FRL geäußert.<sup>482</sup> Dieser lag ein Sachverhalt zugrunde, bei der der Geschäftsbetrieb der Randers Sport A/S zur Durchführung eines Generationenwechsels auf die neu gegründete Randers Sport Nyt A/S übertragen werden sollte. Die Besonderheit lag darin, dass die Randers Sport A/S vor der Einbringung ein Darlehen über 10.000.000 DKK aufgenommen hatte und im Zuge der Einbringung die Liquidität aus der Darlehensauszahlung bei der Randers Sport A/S verblieb, während die Darlehensverbindlichkeit auf die Randers Sport Nyt A/S übertragen wurde. Daneben hatte die übernehmende Gesellschaft einen Betriebskredit zur Sicherung des künftigen Liquiditätsbedarfs aufgenommen, zu deren Sicherung die das Gesellschaftskapital darstellenden Aktien der Randers Sport Nyt A/S an das Kreditinstitut verpfändet wurden.

Der EuGH setzte sich mit dem Teilbetriebsbegriff auseinander, weil die einbringende Gesellschaft, obwohl der gesamte Geschäftsbetrieb übertragen werden sollte, einige Aktien einer insolventen Drittgesellschaft zurückbehalten hatte. Dies hindere nach Ansicht des Gerichts zwar die Übertragung des gesamten Geschäftsbetriebes, nicht jedoch die Übertragung eines Teilbetriebs.<sup>483</sup>

Für das Vorliegen eines Teilbetriebs im Sinne der FRL bestanden im vorliegenden Fall zwei Streitpunkte. Zum einen musste die Frage beantwortet werden, ob die Übertragung eines Teilbetriebs vorliegt, wenn die Darlehensschuld übertragen, die Darlehensvaluta jedoch bei der übertragenden Gesellschaft verbleibt. Zum anderen war ein Teilbetrieb vor dem Hintergrund der Aufnahme des Betriebskredits zweifelhaft.

---

<sup>482</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 15.01.2002, C-43/00.

<sup>483</sup> Ebenda, Rn. 28.

Hinsichtlich des letzten Punktes liefert der EuGH kein konkretes Ergebnis, sondern gibt dem nationalen Gericht Kriterien zur Beurteilung an die Hand. Dabei verweist er zunächst auf die Definition des Teilbetriebs und führt dann aus:

*„Daraus folgt, dass das selbstständige Funktionieren des Betriebes in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt (...) zu beurteilen ist.“<sup>484</sup>*

Das bedeutet,

*„die übertragenen Unternehmensteile müssen als selbstständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass sie hierfür zusätzlicher Investitionen oder Einbringungen bedürfen.“<sup>485</sup>*

Allerdings ist der Teilbetrieb – wenn auch erst dem funktionellen Aspekt nachgelagert –

*„in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen.“<sup>486</sup>*

Unter diesem sei es unschädlich, wenn die übernehmende Gesellschaft zu normalen Marktbedingungen einen Bankkredit aufnehme. Dies gelte auch, wenn das Darlehen durch die Aktien an dieser Gesellschaft gesichert sei.<sup>487</sup> Nachfolgend führt der EuGH allerdings aus:

*„Anders kann es sich jedoch verhalten, wenn die finanzielle Lage der übernehmenden Gesellschaft insgesamt den Schluss aufdrängt, dass sie sehr wahrscheinlich nicht aus eigenen Mitteln lebensfähig sein kann.“<sup>488</sup>*

---

<sup>484</sup> Ebenda, Rn. 35.

<sup>485</sup> Ebenda.

<sup>486</sup> Ebenda.

<sup>487</sup> Ebenda.

<sup>488</sup> Ebenda, Rn. 36.

Als Beispiel nennt der EuGH, dass die Einkünfte der übernehmenden Gesellschaft im Verhältnis zu den Zinsen und Tilgungsraten der aufgenommenen Schulden unzureichend erscheinen. Ob die Selbstständigkeit nach diesem finanziellen Aspekt gegeben ist, unterliegt nach Ansicht des EuGH einer Beurteilung des jeweiligen Einzelfalls.

Etwas anderes ergibt sich für das Problem des aufgeteilten Darlehens in Höhe von 10.000.000 DKK. Nach Ansicht des EuGH sei dies nicht mit dem Teilbetriebsbegriff der FRL vereinbar, da nach der Definition die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter in ihrer *Gesamtheit* übertragen werden müssen:

*„Verbleibt aber der Betrag eines von der einbringenden Gesellschaft aufgenommenen Darlehens von erheblicher Höhe bei dieser und wird die entsprechende Verbindlichkeit auf die übernehmende Gesellschaft übertragen, so bewirkt dies eine Trennung dieser Wirtschaftsgüter.“<sup>489</sup>*

Dass eine solche Trennung des Darlehens nicht mit der Einbringung eines Teilbetriebs vereinbar ist, begründet der EuGH mit der Vergleichbarkeit des Vorgangs mit einem bloßen Erwerbsgeschäft, welches gerade keine Einbringung im Sinne der FRL darstelle:

*„Es ist überdies festzustellen, dass die einbringende Gesellschaft und die übernehmende Gesellschaft (...) das gleiche Ergebnis erzielt hätten, wenn die übernehmende Gesellschaft das Darlehen aufgenommen und anschließend die Unternehmensteile der einbringenden Gesellschaft gegen Übertragung ihrer eigenen Aktien sowie des Darlehenskapitals erworben hätte. Eine solche Übertragung, die teilweise gegen eine Geldleistung erfolgt wäre, wäre jedoch keine Einbringung i.S. der Fusionsrichtlinie.“<sup>490</sup>*

Für den EuGH ergibt sich daraus für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs:

---

<sup>489</sup> Ebenda, Rn. 25.

<sup>490</sup> Ebenda, Rn. 26.

*„Art. 2c und i der Richtlinie sind dahin auszulegen, dass eine Einbringung (...) nicht vorliegt, wenn im Rahmen einer Übertragung der Betrag eines von der einbringenden Gesellschaft aufgenommenen Darlehens bei dieser verbleibt und die entsprechende Darlehensschuld auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden soll.“<sup>491</sup>*

Damit grenzt der EuGH Veräußerungs- und Einbringungsvorgänge voneinander ab. Weitere Aussagen zum Teilbetriebsbegriff macht der EuGH nicht. Insbesondere fehlen Ausführungen zum Grad der organisatorischen Selbstständigkeit des Betriebs, sofern es nicht um dessen Finanzierung geht, d.h. beispielsweise die Tätigkeit des Teilbetriebs, die Ausstattung mit Betriebsmitteln und Personal oder die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb.

#### **b) Die Entscheidung Europartner**

Teilweise wird in der Literatur vertreten, dass ein weiteres Urteil des EuGH zur Auslegung des Teilbetriebsbegriffs herangezogen werden könne.<sup>492</sup> Es handelt sich um das Europartner-Urteil.<sup>493</sup>

Gegenstand der Entscheidung war ein Rechtsstreit zwischen der Firma Commerzbank-Credit-Bank AG – Europartner („**Europartner**“) und dem Finanzamt Saarbrücken über den Steuersatz, zu dem eine bei der Gründung von Europartner vorgenommene Transaktion besteuert wurde. Die Commerzbank AG als Aktionärin von Europartner hatte fünf ihr gehörende Filialen in Europartner eingebracht. Europartner beantragte, auf die Einbringung dieser Filialen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, der im maßgeblichen Zeitpunkt in § 9 Abs. 2 Nr. 3 Kapitalverkehrsteuergesetz für den „Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft, wenn und soweit auf diese Kapitalgesellschaft als Gegenleistung (...) ein Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird“, vorgesehen war. Das Finanzamt hatte die Begünstigung mit der

---

<sup>491</sup> Ebenda, Rn. 29.

<sup>492</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 360; Herzig, IStR 1994, 1, 3; Weier, DStR 2008, 1002, 1004; W/M-Widmann, UmwStG, § 20 Rn. R 5.

<sup>493</sup> EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91.

Begründung abgelehnt, dass sich die Tätigkeit der Filialen nicht von der übrigen Tätigkeit des Unternehmens abgehoben habe und die Filialen an die Weisungen der Zentrale gebunden seien.<sup>494</sup>

Wenngleich das Kapitalverkehrsteuergesetz ebenfalls den Begriff „Teilbetrieb“ als Voraussetzung nennt, verwendet die Kapitalverkehrssteuerrichtlinie („*KVRL*“) den Begriff des „Tätigkeitszweigs“. Dass nicht einheitlich der Begriff „Teilbetrieb“ verwendet wird, ist eine Besonderheit der deutschen Fassung der Richtlinie. In der französischen Fassung wird wortgleich von der „*branche d'activité*“ gesprochen.<sup>495</sup>

Die europäischen Auslegungsgrundsätze lassen einen Gleichlauf der Auslegung in beiden Richtlinien zu. Anders als im nationalen gilt im Europarecht ein Vorrang der teleologischen Auslegung.<sup>496</sup> Rechtsgrundlage dieses Vorrangs ist insbesondere die Umsetzungsverpflichtung der Mitgliedsstaaten aus Art. 288 Abs. 2 AEUV, der die Mitgliedsstaaten unmittelbar an die Ziele der umzusetzenden Richtlinie bindet. Die Ziele der KVRL und der FRL decken sich, da beide der Erleichterung von Umstrukturierungen dienen und darüber hinaus dem Rat im selben Jahr erstmals vorgelegt worden sind.<sup>497</sup>

Dennoch ist meines Erachtens im Ergebnis eine einfache Übertragung der Grundsätze des Europartner-Urteils auf den Teilbetriebsbegriff der FRL abzulehnen. Zum einen ist es höchst zweifelhaft, einen in einer Gesellschaftsteuerrichtlinie verwendeten Begriff ohne weiteres auf eine Ertragsteuerrichtlinie zu übertragen. Gewichtiger ist jedoch, dass die FRL den Begriff des Teilbetriebs im Vergleich zur KVRL definiert und das Europartner-Urteil wesentliche Bestandteile dieser Definition nicht einmal erwähnt.<sup>498</sup> Denn nach der Auffassung des EuGH ist der Tätigkeitszweig so zu definieren,

---

<sup>494</sup> Ebenda.

<sup>495</sup> Vgl. Thömmes, FS-Widmann, S. 592; Weier, DStR 2008, 1002, 1004; Herzig, IStR 1994, 1, 3; W/M-Widmann, UmwStG, § 20 Rn. R 5.

<sup>496</sup> Vgl. Calliess/Ruffert-Wegener, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 15 m.w.N..

<sup>497</sup> Vgl. zum Ziel der KVRL EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91 Rn. 11; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 360.

<sup>498</sup> Vgl. Thömmes, FS-Widmann, S. 593.

*„dass er einen Unternehmensteil dann umfasst, wenn dieser eine organisierte Gesamtheit von Vermögensgegenständen und Personen darstellt, die zur Durchführung einer bestimmten Tätigkeit beitragen können.“<sup>499</sup>*

Letztlich ist der Grundsatz der Relativität der Rechtsbegriffe im Gemeinschaftsrecht wesentlich ausgeprägter als im deutschen Recht. Daraus folgt, dass ein Begriff – selbst wenn er einheitlich in zwei verschiedenen Richtlinien verwendet wird - jeweils aus der Richtlinie selbst zu entwickeln ist.<sup>500</sup>

Aus diesen Gründen können die Ausführungen des EuGH zur KVRL lediglich als Auslegungshilfe für den Teilbetriebsbegriff der FRL dienen. Dies erfordert eine Prüfung, ob spezifische Belange der FRL gegen eine Übertragung der Grundsätze sprechen.

Hinsichtlich des Tätigkeitszweiges führt der EuGH aus, dass

*„die im Fall der Einbringung eines oder mehrerer Tätigkeitszweige gewährte Steuervergünstigung nicht von der Zahl der Tätigkeiten abhängt, die die Gesellschaft, zu der die übertragene Einheit gehörte, im Zeitpunkt der Einbringung ausübte, sondern von der Fähigkeit dieser Einheit, durch ihre Tätigkeit zur Entwicklung des Unternehmens beizutragen, an das es übertragen wurde.“<sup>501</sup>*

Nicht erforderlich ist demnach, dass sich die Tätigkeit der Einheit von der des Gesamtunternehmens unterscheidet. Diese kann vielmehr auch einheitlich sein.

Ferner gilt nach dem EuGH,

*„dass der Mangel an Rechtspersönlichkeit eine Unternehmenseinheit nicht daran hindert, wirtschaftlich tätig zu sein, und dass es für die Feststellung, ob ein Unternehmensteil einen Tätigkeitszweig darstellt, nur auf die Ausübung dieser*

---

<sup>499</sup> EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91 Rn. 12.

<sup>500</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.1979, C-44/79; Schön, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, S. 49 („autonome Auslegung“).

<sup>501</sup> EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91 Rn. 14.

*Tätigkeit ankommt, auch wenn diese Tätigkeit mit von der Zentrale bereitgestellten Mitteln finanziert oder von der betreffenden Einheit in Durchführung von Weisungen der Zentrale ausgeübt wird.*<sup>502</sup>

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes scheidet ein Tätigkeitszweig daher weder an Weisungen der Zentrale, noch daran, dass die Filiale keine eigene Rechtspersönlichkeit ist.

Diese Überlegungen des EuGH sind auf die FRL übertragbar. Denn auch die FRL stellt nicht auf den Grad der Selbstständigkeit von Gesamtunternehmen ab, sondern beurteilt lediglich die Funktionsfähigkeit der Einheit, wenn diese von Hauptunternehmen getrennt wäre. Hierfür kann es weder darauf ankommen, ob sich die Tätigkeit der Einheit von der des Gesamtunternehmens unterscheidet, noch, ob die Einheit an Weisungen der Zentrale gebunden ist.

## **2. Teilbetriebsverständnis der Literatur**

Der Teilbetrieb der FRL zeichnet sich durch zwei Merkmale aus. Erstens setzt sich ein Teilbetrieb aus der

*„Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“*

zusammen. Zweitens müssen diese Wirtschaftsgüter

*„in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.“*

Entscheidendes Kriterium für den europäischen Teilbetriebsbegriff ist die Selbstständigkeit bzw. Funktionsfähigkeit der Einheit, die teilweise auch als Lebensfähigkeit be-

---

<sup>502</sup> EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91 Rn. 16.

zeichnet wird.<sup>503</sup> Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung soll dieses Merkmal der Lebensfähigkeit des nationalen Teilbetriebsbegriffs entsprechen.<sup>504</sup> Wenn deren Vertreter als Merkmale die räumliche Trennung oder die separaten Kundenkreise nennen, so werden diese Merkmale teilweise ebenfalls der Selbstständigkeit nach nationalen Grundsätzen zugeordnet. Ohnehin besteht in der Rechtsprechung des BFH keine nachvollziehbare Trennung zwischen beiden Merkmalen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass diese Merkmale von der in der FRL geforderten Funktionsfähigkeit ersetzt werden und im europäischen Teilbetriebsbegriff nicht nebeneinander stehen.<sup>505</sup>

Mit dem EuGH geht die Literatur zutreffend davon aus, dass die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt zu beurteilen ist.<sup>506</sup>

Für diese Sichtweise lassen sich in dogmatischer Hinsicht zwei Argumente anführen. Bereits der Wortlaut der Definition und die Verwendung des Abschnitts „*in organisatorischer Hinsicht*“ legen nahe, dass primär die Möglichkeit einer technischen Fortführung, losgelöst von finanziellen Aspekten, gegeben sein muss. Dies wird durch die Erwägungsgründe der FRL bestätigt, wenn in Nr. 2 insbesondere die „*Erhöhung der Produktivität*“ der Einheit in den Vordergrund gestellt wird. Daher setzt die Selbstständigkeit in organisatorischer Hinsicht eine gewisse organisatorische Verselbstständigung

---

<sup>503</sup> Vgl. Blumers, Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, BB 2011, 2204, 2205; Herlinghaus, FS-Meilicke, S. 169; Weier, DStR 2008, 1002, 1004; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 94; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 556; Blumers, Europäische Umwandlungen mit Teilbetrieben, DB 2008, 2041, 2043; Haase/Hruschka-Weggenmann/Bernheim, UmwStG, § 15 Rn. 41.

<sup>504</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361.

<sup>505</sup> Vgl. Herlinghaus, FS-Meilicke, S. 169; D/P/M-Dötsch/Pung, KSt, § 15 Rn. 65; Haase/Hruschka-Weggenmann/Bernheim, UmwStG, § 15 Rn. 42.

<sup>506</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 15.01.2002, C-43/00; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 94; Kommentar zum Urteil des EuGH v. 15.01.2002, C-43/00 in FR 2002, 301, 302; Alhager, Restructures of Companies in Swedish Incime Tax Law – What is a Branch of Activity?, Scandinavian Studies in Law, 2003, 11, 14.

des Teilbetriebs voraus.<sup>507</sup> Diese zeichnet sich dadurch aus, dass der Teilbetrieb am Markt tätig ist und dort als selbstständiges Unternehmen bestehen kann.<sup>508</sup>

Aus der geforderten organisatorischen Selbstständigkeit folgert der EuGH mit Zustimmung der Literatur zutreffend, dass der Teilbetrieb in zweiter Hinsicht unter einem finanziellen Aspekt zu betrachten ist.<sup>509</sup> Danach ist die Funktionsfähigkeit zu verneinen, wenn die übernehmende Gesellschaft wahrscheinlich nicht aus eigenen Mitteln lebensfähig sein kann.<sup>510</sup> Hierfür muss die Ertrags- und Liquiditätslage der Gesellschaft beurteilt werden. Nicht erforderlich ist allerdings, dass die Eigenkapitalquote des Teilbetriebs mit der des Gesamtunternehmens vergleichbar ist.<sup>511</sup>

Die Forderung nach finanzieller Selbstständigkeit lässt sich auf den Wortlaut und die Erwägungsgründe der Richtlinie zurückführen. So gehört zur organisatorischen Selbstständigkeit schon nach dem Wort „*organisatorisch*“ neben der technischen und kaufmännischen auch die finanzielle Funktionsfähigkeit.<sup>512</sup> Nicht ausgeschlossen ist dadurch die Möglichkeit der Gesellschaft, zu marktüblichen Bedingungen einen Kredit aufzunehmen. Wie der EuGH feststellt, muss eine Grenze dort gezogen werden, wo die Differenz aus Ertrag und Belastung mit Zinsen und Tilgungsraten eine Größe erreicht, dass mit einer dauerhaften Fortführung der Einheit nicht gerechnet werden kann. Umstrukturierungen solcher Einheiten müssen dann nicht steuerlich begünstigt werden, weil sie

---

<sup>507</sup> Vgl. Herzig, IStR 1994, 1, 2, 4; Weier, DStR 2008, 1002, 1005; R/H/vL-*Herlinghaus*, UmwStG, § 20 Rn. 62; Blumers, DB 2001, 722, 725; Rödder/Beckmann, DStR 1999, 751.

<sup>508</sup> Dies erfordert ausreichende sachliche und personelle Mittel; vgl. Herzig, IStR 1994, 1, 4; Neumann, Der Teilbetrieb, EStB 2002, 437, 438.

<sup>509</sup> Vgl. Urteil des EuGH v. 15.01.2002, C-43/00; *Herlinghaus*, FS-Meilicke, S. 170; H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 94; *Menner/Broer*, BB 2002, 815, 817; *Alhager*, Scandinavian Studies in Law, 2003, 11, 14; *Terra/Wattel*, European Tax Law, S. 663; a.A. *Boulogne/Gooijer*, European Taxation 2013, 243, 244 f..

<sup>510</sup> Vgl. H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 94; *Menner/Broer*, BB 2002, 815, 817; *Terra/Wattel*, European Tax Law, S. 663; so wohl auch *Beinert*, StBJ 2011/2012, 153, 158.

<sup>511</sup> Unter Hinweis auf die unternehmerische Freiheit und den Vorteil des sog. Leverage-Effekts *Beinert*, StBJ 2011/2012, 153, 159.

<sup>512</sup> Vgl. *Herlinghaus*, FS-Meilicke, S. 170; *Blumers*, BB 2008, 2041; H/M-*Menner*, UmwStG, § 20 Rn. 94.

weder die Produktivität steigern noch eine Teilnahme am Wettbewerb ermöglichen, wie dies in Erwägungsgrund Nr. 2 der FRL gefordert wird.

Weder der EuGH, noch die Definition des Teilbetriebsbegriffs in der FRL gibt Aufschluss darüber, welche Tätigkeit innerhalb des Teilbetriebs ausgeführt werden muss, ob diese beispielsweise eine aktive (z.B. Produktion von Waren) oder auch eine mehr passive Tätigkeit (z.B. einer Holdinggesellschaft) darstellen kann.<sup>513</sup>

Das zweite Merkmal des europäischen Teilbetriebsbegriffs beschreibt die der Einheit zuzuordnenden Wirtschaftsgüter, bei denen es sich um die Gesamtheit der vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter handeln muss. Das heißt, dass sämtliche der Einheit zuordenbaren – bilanzierte und nicht bilanzierte – Wirtschaftsgüter erfasst sein müssen.<sup>514</sup> Das sind regelmäßig solche, bei denen ein „*Sachzusammenhang*“<sup>515</sup> zu dem Teilbetrieb besteht. Der EuGH selbst legt seiner Entscheidung zum europäischen Teilbetriebsbegriff nicht dar, wann dieser Sachzusammenhang vorliegt.<sup>516</sup>

Insgesamt ist dieses Merkmal vergleichbar mit der Unterscheidung in wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen auf nationaler Ebene.<sup>517</sup> Würden diese Grundsätze auf den europäischen Teilbetriebsbegriff übertragen werden, würden nahezu sämtliche zuordenbaren Wirtschaftsgüter eine wesentliche Betriebsgrundlage des europäischen Teilbetriebs darstellen. Dies liegt darin begründet, dass Wirtschaftsgüter auch dann zur Gesamtheit der Wirtschaftsgüter gehören, wenn ihnen eine Besicherungsfunktion zukommen kann. Es fallen nur solche Wirtschaftsgüter weg, die weder eine Besicherungsfunktion haben noch in der Lage sind, unter Bewertungsaspekten die Ertragskraft des Teilbetriebs zu steigern, also solche Betriebsmittel, die schadlos entnehmbar oder veräußerbar sind.<sup>518</sup> Dem europäischen Teilbetrieb sind aus diesem Grund neben dem not-

---

<sup>513</sup> Terra/Wattel, *European Tax Law*, S. 662.

<sup>514</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, *DStZ* 2009, 354, 360; Strobl-Haarmann, *FS-Widmann*, S. 556.

<sup>515</sup> Strobl-Haarmann, *FS-Widmann*, S. 556.

<sup>516</sup> Boulogne/Gooijer, *European Taxation* 2013, 243, 244.

<sup>517</sup> Vgl. hierzu auch das Urteil des französischen Conseil d'Etat vom 27.07.2005, Nr. 259052, abrufbar unter <http://www.conseil-etat.fr/fr/base-de-jurisprudence/>, wonach für den europäischen Teilbetrieb, der nach Ansicht der französischen Finanzverwaltung maßgeblich ist, eine Übertragung der „*éléments essentiels*“ erforderlich ist, was als „wesentliche Betriebsgrundlagen“ übersetzt werden kann.

<sup>518</sup> Vgl. Neumann, *EStB* 2002, 437, 441.

wendigen Betriebsvermögen zusätzlich Teile des gewillkürten Betriebsvermögens zuzuordnen, sofern diesen eine Besicherungsfunktion zukommt.

Zur Begründung dieser Ansicht lässt sich das Ergebnis zum Merkmal der Selbstständigkeit anführen. Wenn diese unter einem technischen, kaufmännischen und finanziellen Aspekt zu bewerten ist, dann können nicht nur allein solche Wirtschaftsgüter zur Gesamtheit zählen, die in funktioneller Hinsicht erforderlich sind. Diese würden nur die technische Selbstständigkeit abdecken. Finanziell erforderlich sind hingegen auch solche Betriebsmittel, denen keine technische Funktion zukommt, die – etwa als Sicherungsmittel – allerdings zur finanziellen Selbstständigkeit beitragen. Unerheblich ist trotz finanzieller Bewertung die Höhe der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven.<sup>519</sup> Dies lässt sich in erster Linie damit begründen, dass diese für die in dieser Hinsicht relevante Besicherungsfunktion unbeachtlich sind.

---

<sup>519</sup> Vgl. Goebel/Ungemach, Der Teilbetrieb – Definitionen nach der Rechtsprechung sowie nach dem neuen Umwandlungssteuererlass, DStZ 2012, 353, 360; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 360; Herlinghaus, FS-Meilicke, S. 171 m.w.N..

### III. Vergleich mit dem nationalen Teilbetriebsbegriff

#### 1. Merkmal Funktionsfähigkeit

##### a) Notwendige Selbstständigkeit bzw. Funktionsfähigkeit nach FRL und UmwStG

Teile eines Gesamtunternehmens können grundsätzlich Zusammenfassungen verschiedener Wirtschaftsgüter darstellen. Denkbar ist allerdings, das einzelne Wirtschaftsgut als Teil des Gesamtunternehmens anzusehen. Wirtschaftliche Untereinheiten lassen sich demnach grob in drei Gruppen zusammenfassen: einzelne Wirtschaftsgüter, unselbstständige Betriebsteile und selbstständige/funktionsfähige Teilbetriebe.

Dem Teilbetriebsbegriff kommt die Funktion zu, begünstigte von nicht begünstigten Übertragungen von Wirtschaftsgütern abzugrenzen. Dies gilt sowohl für den nationalen als auch für den europäischen Teilbetriebsbegriff. Innerhalb dieses Begriffs vollzieht sich die Abgrenzung primär über das Merkmal der Selbstständigkeit bzw. Funktionsfähigkeit.

Auf dieser Ebene wird zwischen unselbstständigen Betriebsteilen und selbstständigen/lebensfähigen Teilbetrieben differenziert. Bei einzelnen Wirtschaftsgütern hingegen findet nur eine grundsätzliche Wertung statt, dass diese in der Regel keinen selbstständigen Teilbetrieb, sondern grundsätzlich einfache Betriebsmittel oder unselbstständige Betriebsteile darstellen.<sup>520</sup> Dies zeigen gerade aktuelle Rechtsprechungen zu Windkraftanlagen<sup>521</sup> und Taxiunternehmen<sup>522</sup>, in denen festgestellt wird, dass dem einzelnen Wirtschaftsgut innerhalb eines örtlich einheitlichen Gesamtunternehmens lediglich die Funktion eines Betriebsmittels zukommt.

Andererseits zeigen die Urteile, dass durch bestimmte Gestaltungen einzelne Wirtschaftsgüter Teilbetriebe darstellen können und die Selbstständigkeit keineswegs ausgeschlossen ist. Dies gilt im Falle der Windkraftanlagen, wenn die einzelnen Windräder

---

<sup>520</sup> Vgl. Sudhoff, Unternehmensnachfolge, § 51 Rn. 20; Lüdicke/Sistermann-Naujok, Unternehmensteuerrecht, § 14 Rn. 20.

<sup>521</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2009, X R 23/09.

<sup>522</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 25.03.1003, 13 K 1914/99.

nicht Teil eines Windparks, sondern freistehend errichtet werden, und für Taxiunternehmen, wenn das Gesamtunternehmen Standorte in mehreren Städten hat. Auch in anderen Fallgruppen kann das einzelne Wirtschaftsgut Teilbetrieb eines Gesamtunternehmens sein. So ist bei der Betriebsaufspaltung denkbar, dass der erforderliche selbstständige Teilbetrieb innerhalb des Besitzunternehmens aus nur einem einzelnen Grundstück besteht.<sup>523</sup>

Die eigentliche Abgrenzung findet zwischen der begünstigten Veräußerung selbstständiger/lebensfähiger Teilbetriebe und der nicht begünstigten Veräußerung unselbstständiger Betriebsteile statt. Nach dem Ergebnis der Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ist es notwendig, dass nur die Teilbetriebsveräußerung begünstigt ist.

Der Begriff Teilbetrieb drückt bereits aus, dass es sich nicht um einen ganzen Betrieb, sondern nur um einen „Teil“ eines Gesamtbetriebs handeln kann. Aus dem Begriff geht allerdings ebenfalls eine gewisse Verknüpfung zum Gesamtbetrieb hervor.

Die Systematik des UmwStG ist innerhalb der in Frage stehenden Normen geprägt von einem Regel-Ausnahme-Mechanismus zwischen Aufdeckung der stillen Reserven durch Ansatz des gemeinen Wertes und ihrer Vermeidung durch die Möglichkeit zur Bewertung mit den Buchwerten. Hier gilt grundsätzlich nach § 15 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 sowie den §§ 20 Abs. 2 S. 1, 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG eine Bewertung der Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert. Sind hinsichtlich der Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen des Teilbetriebs erfüllt, kann ausnahmsweise eine Bewertung mit dem Buchwert vorgenommen werden.

Diesem System stehen beim nationalen und europäischen Teilbetriebsbegriff zwei gegenläufige Interessen gegenüber. Zunächst hat der Staat ein Interesse an einem möglichst hohen Steuereinkommen. Die FRL drückt dies in ihrem Erwägungsgrund Nr. 5 aus.

Auf der anderen Seite hat der Steuerpflichtige ein Interesse daran, seine Steuerlast so gering wie möglich zu halten. Die FRL verankert dies in ihren Erwägungsgründen Nr. 2 und 4. Aus gewinnorientierter betriebswirtschaftlicher Sicht eines Einzelunternehmers werden sich diese Interessen nicht decken. Etwas anderes kann aus nutzungsorientierter

---

<sup>523</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 27.06.1997, 4 K 5476/95 E.

volkswirtschaftlicher Sicht gelten, wenn durch bestimmte Gestaltungen die Nachhaltigkeit des Steueraufkommens gewährleistet ist. Dennoch bedarf es für die Gewährung einer Ausnahme von der Bewertung zum gemeinen Wert einer Rechtfertigung.

Hier gilt zunächst, dass ein Interesse des Staates an der Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven nur dann besteht, wenn das spätere Steueraufkommen gesichert ist. Dem dient insbesondere die Voraussetzung der Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Ebenfalls wird das staatliche Interesse durch Planungsnachhaltigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt, wenn durch eine Umstrukturierung das Steueraufkommen auch in den Folgejahren aufrechterhalten wird. Allerdings bleibt für den Staat das Risiko, dass die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven nach der Umwandlung bis zur späteren Realisierung – etwa durch Wertminderung – unbesteuert verbraucht werden.

Begünstigt werden soll nach der Systematik des Gesetzes nur eine solche Gestaltung, die sich vom Regelfall<sup>524</sup> eines einheitlich gestalteten Unternehmens unterscheidet. Dafür muss die Gestaltung von einer üblichen Verzahnung einzelner Geschäftsbereiche eines einheitlichen Unternehmens abweichen, mithin Untereinheiten vorliegen, die unabhängig vom Gesamtunternehmen wirtschaftlich überlebensfähig bzw. selbstständig sind. Hierdurch lässt sich das Risiko eines Totalverlustes durch die Entwertung der stillen Reserven nach der Umwandlung zumindest minimieren. Beide Begriffsverständnisse dienen letztlich der Abgrenzung begünstigungsfähiger Betriebsteile zur bloßen Ansammlung einzelner Wirtschaftsgüter.<sup>525</sup>

Die Forderung nach der Selbstständigkeit des Teilbetriebs ist ferner in der Gesetzeshistorie verankert. Der BFH führt in seinem Urteil des Großen Senats vom 18.10.1999 aus, dass nach der Kommentierung des EStG von 1925 mit der damaligen Formulierung „*Teil des Gewerbebetriebs*“ nur ein mit gewisser Selbstständigkeit ausgestatteter Teil-

---

<sup>524</sup> Ob dies tatsächlich der Regelfall ist, sei dahingestellt. Die Systematik des Gesetzes geht jedenfalls von diesem als Regelfall aus.

<sup>525</sup> Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 39; Merger Directive: Conceptual Clarity of the Term “Branch of Activity” Needed, European Taxation 2013, 243, 246.

betrieb gemeint sei.<sup>526</sup> Mit dem Ersetzen des alten Begriffs durch den bis heute geltenden Begriff des Teilbetriebs im EStG 1934 wollte der Gesetzgeber nach Ansicht des Großen Senats keine inhaltliche Änderung der Begriffsbestimmung vornehmen, sodass in dieser Hinsicht die alte Rechtslage fortbestehen sollte und die Veräußerung unselbstständiger Unternehmensteile von vornherein nicht steuerbegünstigt sein soll.<sup>527</sup> Meines Erachtens gelten diese Erwägungen wegen des Sinns und Zwecks des UmwStG für die Einbringung, Auf- oder Abspaltung von Teilbetrieben entsprechend.

#### **b) Unterschiede bei der Bestimmung der Selbstständigkeit bzw. Funktionsfähigkeit**

Im nationalen Teilbetriebsbegriff existieren mit den Begriffen Selbstständigkeit und Lebensfähigkeit zwei unterschiedliche Begriffe zur Abgrenzung des Teilbetriebs von anderen, nicht begünstigungsfähigen, Betriebsteilen. Wenngleich die Begriffe in der Rechtsprechung teilweise nicht strikt voneinander getrennt werden, so übt jedes von ihnen eine eigenständige Funktion bei der Qualifizierung der Einheit aus.

Im europäischen Teilbetriebsbegriff existiert eine derartige Trennung nicht, sondern es ist alleine die Selbstständigkeit/Funktionsfähigkeit entscheidend.

Eine Gemeinsamkeit zwischen beiden Teilbetriebsbegriffen besteht auf dieser Ebene insofern, dass das europäische Merkmal der Selbstständigkeit/Funktionsfähigkeit sowohl eine technische als auch eine finanzielle Bewertung erfordert und somit die Selbstständigkeit und Lebensfähigkeit des nationalen Teilbetriebsbegriffs kumuliert.

Für die (technische) Selbstständigkeit existieren im nationalen Teilbetriebsbegriff unterschiedliche Abgrenzungskriterien, wie etwa eine räumliche Trennung, ein eigener Kundstamm, ein getrenntes Auftreten am Markt oder eine vom Hauptbetrieb abgegrenzte Tätigkeit, wodurch bewertet wird, ob der Teilbetrieb sich nach der Definition der Rechtsprechung *deutlich abhebt*.

---

<sup>526</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.10.1999, GrS 2/98; vgl. zur Gesetzeshistorie und zur Auslegung des Begriffs „Teil des Gewerbebetriebs“ Becker, Handkommentar der Reichsteuergesetze, EinkStG § 30 Anm. 23.

<sup>527</sup> Vgl. Gesetzesbegründung zum EStG in RStBl 1935, 33, 42.

Für den europäischen Teilbetrieb kommt es dagegen nicht auf diesen Grad der Selbstständigkeit vom Hauptbetrieb an. Vielmehr ist eine organisatorische Verselbstständigung ausreichend.<sup>528</sup>

Aus diesem Grund sind die nach nationalem Recht entwickelten Merkmale für ihn teilweise irrelevant, was insbesondere für die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, die hinreichend abgegrenzte Tätigkeit des Teilbetriebs und den separaten Kundenkreis gilt.<sup>529</sup>

Dies gilt auch in der Hinsicht, dass es entsprechend der Europartner-Entscheidung nicht darauf ankommen kann, ob die Einheit bestimmten Weisungen des Unternehmens unterworfen ist, sodass mit der Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriff die Rechtsprechung des BFH zur Teilbetriebseigenschaft einer Filiale hinfällig sein muss. Denn auch aus diesem Umstand lässt sich keine Aussage über die Funktionsfähigkeit der Einheit treffen. In dieser Hinsicht sind an den europäischen Teilbetrieb geringere Anforderungen gestellt als nach nationalem Verständnis.

Dies lässt sich mit einem Vergleich der jeweiligen Definitionen begründen. Der nationale Teilbetrieb setzt eine gewisse Selbstständigkeit voraus, die sich durch einen Vergleich der Einheit mit dem Gesamtbetrieb nach Wirkungsbereich, Tätigkeit, Kundenkreis und Organisation bestimmt. Demgegenüber verlangt zwar auch der europäische Teilbetrieb eine organisatorische Selbstständigkeit, die im letzten Halbsatz von Art. 2 Buchstabe j) FRL dadurch konkretisiert wird, dass dies eine „*funktionsfähige Einheit*“

---

<sup>528</sup> Vgl. hierzu die Europartner-Entscheidung des EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91; Lit.: D/P/M-Dötsch/Pung, KSt, § 15 Rn. 65; Blumers, BB 2011, 2204, 2205; Claß/Weggenmann, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht – entscheidet zukünftig der EuGH?!, BB 2012, 552, 553; Kotyrba/Scheunemann, Ausgewählte Praxisschwerpunkte im Umwandlungssteuererlass 2012, BB 2012, 223, 225; Herzig, IStR 1994, 1, 2, 4; Weier, DStR 2008, 1002, 1005; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 59c, 62; Blumers, DB 2001, 722, 725; Rödder/Beckmann, DStR 1999, 751; Mener, Begünstigte Betriebsteile im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, BB 2003, 229, 234; so auch Frottscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 20 Rn. 117 ff.; Loyens, Merger Directive, S. 80.

<sup>529</sup> Vgl. Feldgen, Ubg 2012, 459, 462 f.; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.8; Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 361; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 562; Neumann, EStB 2002, 437, 438.

voraussetzt.<sup>530</sup> Die Funktionsfähigkeit ermittelt sich beim europäischen Teilbetrieb nicht aus einem Vergleich der Einheit mit dem Hauptbetrieb, sondern aus sich selbst heraus. Vorausgesetzt ist dann nicht, dass ein separater Kundenkreis, eine örtliche Abgrenzung oder eine Abgrenzung der Tätigkeit vom Hauptbetrieb besteht, sondern dass die Einheit überhaupt über einen Kundenkreis, Mitarbeiter und Sachmittel verfügt und eine Tätigkeit ausübt, mit der sie am Markt selbstständig auftreten kann.<sup>531</sup> Dies entspricht der Ansicht der französischen Finanzverwaltung, die sich bei der Auslegung des Begriffs „branche d’activité“ in Art. 238 Allgemeines Steuergesetz (*Code général des impôts*) ebenfalls am europäischen Teilbetriebsbegriff orientiert.<sup>532</sup>

Wenngleich somit entgegen den nationalen Grundsätzen beispielsweise kein getrenntes Personal erforderlich ist, welches ausschließlich für die entsprechende Einheit arbeitet, so ist entsprechend der Entscheidung des französischen Conseil d’Etat vom 13.07.2012 allerdings erforderlich, dass das Schlüsselpersonal des Teilbetriebs diesem auch nach der Übertragung zur Verfügung steht.<sup>533</sup> Dies macht im Hinblick auf eine Umwandlung eine rechtzeitige Personalplanung erforderlich.

Dass sich die Tätigkeit nicht von der des Hauptbetriebes abgrenzen muss, zeigt auch der Blick in den Erwägungsgrund Nr. 2 der FRL. Eine „Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes“, eine „Erhöhung der Produktivität“ oder eine „Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit“ kann Unternehmenskooperationen erforderlich machen. Solche Kooperationen, denen nach der FRL nur finanzielle Interessen des Staates entgegenstehen sollen<sup>534</sup>, würden durch die Forderung nach einer andersartigen Tätigkeit unnötig erschwert, ohne dass dies eine erhöhte Sicherung der staatlichen Interessen zur Folge hätte.<sup>535</sup>

---

<sup>530</sup> Zum Vergleich der Definitionen auch H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 95.

<sup>531</sup> Vgl. Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 361 m.w.N.; ähnlich Blumers, BB 2011, 2204, 2205.

<sup>532</sup> Vgl. Erlass v. 03.08.2000, Bulletin Officiel des Impôts (BOI) 4 I-2-00, Rn. 57, abrufbar unter <http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/25281-AIDA.html>.

<sup>533</sup> Vgl. Conseil d’Etat v. 13.07.2012, Nr. 358931, abrufbar unter <http://www.conseil-etat.fr/fr/base-de-jurisprudence/>.

<sup>534</sup> Vgl. hierzu Erwägungsgrund Nr. 5 der FRL.

<sup>535</sup> Vgl. zu den gewünschten Unternehmenskooperationen Claß/Weggenmann, BB 2012, 552, 553; Thömmes, FS-Widmann, S. 583; Weier, DStR 2008, 1002, 1005.

Aus dieser Zusammenschau ergibt sich, dass jede Anforderung an den europäischen Teilbetrieb entweder Erwägungsgrund Nr. 2 (Ziele der FRL hinsichtlich der Umwandlung) oder Erwägungsgrund Nr. 5 (Ziele der FRL hinsichtlich der Interessen des Staates) Rechnung tragen muss. Ein Vergleich der Einheit mit dem Hauptbetrieb lässt sich weder mit dem einen noch mit dem anderen Ziel begründen.

Letztlich bleiben damit für die Bestimmung der organisatorischen Selbstständigkeit des europäischen Teilbetriebs die nachfolgenden Merkmale, durch die sich eine Lockerung im Vergleich zur restriktiveren Handhabung des nationalen Teilbetriebs ergibt:

1. Zentrale Voraussetzung ist, dass die Einheit eine Tätigkeit ausübt, mit der sie selbstständig am Markt auftreten kann.
2. Eine *funktionierende* Tätigkeit am Markt erfordert eigene personelle und sachliche Mittel.
3. Um die Anforderungen an die finanzielle Selbstständigkeit zu erfüllen, müssen Ertrag und Zins- und Tilgungsbelastungen in einem angemessenen Verhältnis stehen, um eine dauerhafte Überlebensfähigkeit der Einheit zu ermöglichen.

Der erforderliche Zugang zum Markt und die Ausstattung mit eigenen personellen und sachlichen Mittel sollen verhindern, dass der *Teilbetrieb im Aufbau* unter den europäischen Teilbetriebsbegriff fällt.<sup>536</sup> Hier wäre der europäische Teilbetriebsbegriff restriktiver als der nationale Begriff, wonach solche Teilbetriebe ebenfalls die Teilbetriebsvoraussetzungen erfüllen.

Meines Erachtens müssten die Überlegungen der rein nationalen Perspektive auch für den europäischen Teilbetriebsbegriff gelten, sodass der Teilbetrieb im Aufbau als europäischer Teilbetrieb zu subsumieren ist. Nationaler und europäischer Teilbetrieb erfordern gleichermaßen einen Zugang zum Markt und eine Ausstattung der Einheit mit

---

<sup>536</sup> Vgl. hierzu BMF, Schreiben v. 11.11.2011; BStBl I, 1314, Tz. 15.03; D/P/M-Patt, KSt, § 20 Rn. 95; Herlinghaus, FS-Meilicke, S. 172 m.w.N.; Claß/Weggenmann, BB 2012, 552, 553; Klingebiel/Patt/Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, Teil B IV 2.1, S. 275; Kotyrba/Scheunemann, BB 2012, 223, 225; Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1068; Roderburg/Schmitz/Pesch, Aktuelle Probleme im Bereich der Einbringung und des Anteilstauschs nach dem Umwandlungssteuererlass 2011, SteuK 2012, 330333, zitiert nach beck-online; Haase/Hruschka-Hruschka/Hellmann, UmwStG, § 20 Rn. 63.

sachlichen und personellen Mitteln. Der sich im Aufbau befindende Teilbetrieb zeichnet sich dadurch aus, dass dieses Stadium bei zielgerichteter Fortführung zeitnah erreicht wird. Dies muss für die FRL ebenfalls gelten, da nach den Erwägungsgründen der Richtlinie lediglich finanzielle Interessen der Mitgliedsstaaten die Steuerneutralität der Umwandlung verhindern sollen. Es ist nicht ersichtlich, warum das nationale Interesse bei dieser Form des Teilbetriebs gesteigert sein soll.<sup>537</sup>

Aufgrund der geforderten Funktionsfähigkeit des europäischen Teilbetriebs ist eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kein Teilbetrieb im Sinne der FRL.<sup>538</sup> Aus diesem Grund stellen solche Beteiligungen bei Zugrundelegung des europäischen Verständnisses keinen fiktiven Teilbetrieb dar, wo dies nicht ausdrücklich geregelt ist. Dies ist nur innerhalb des § 15 UmwStG gegeben. Wenn die Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass 2011 für § 24 UmwStG Gegenteiliges vertritt, dann kann dies nicht mit der Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs begründet werden.

Hinsichtlich der Qualifikation des Teilbetriebs im Rahmen der Betriebsaufspaltung bzw. –verpachtung ergibt sich durch die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs eine Vereinfachung für den Steuerpflichtigen. Es bleibt zwar grundsätzlich bei der fehlenden Zurechnungsmöglichkeit der Teilbetriebseigenschaft für das Besitzunternehmen bzw. den Verpächter. An die Funktionsfähigkeit des europäischen Teilbetriebsbegriffs sind jedoch insofern geringe Anforderungen gestellt, als dass sich die Tätigkeit des Teilbetriebs nicht deutlich von der übrigen des Gesamtunternehmens abheben muss. Zukünftig ist es bei Anwendung des europäischen Begriffs irrelevant, dass die Tätigkeit des Besitzunternehmens bzw. des Verpächters einheitlich auf die Verpachtung des Gesamtbetriebs gerichtet ist. Eines entsprechenden Ausgleichs dieser fehlenden Voraussetzung, wie dies nach nationalen Grundsätzen erforderlich wäre, bedarf es nicht.

---

<sup>537</sup> Ähnlich Schießl, UmwStE, S. 268; ebenso ohne nähere Begründung Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.15.

<sup>538</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 107; Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 271.

Anders als nach nationalen Grundsätzen, nach denen die Selbstständigkeit des Teilbetriebs auf Seiten des Veräußerers bestehen muss<sup>539</sup>, ist die Selbstständigkeit des europäischen Teilbetriebs auf der Seite der übernehmenden Gesellschaft zu bewerten.<sup>540</sup> Dies ergibt sich aus der unterschiedlichen Betrachtungsweise innerhalb der jeweiligen Begriffe. Während es beim nationalen Teilbetrieb auf einen Vergleich mit dem und eine Abgrenzung vom Hauptbetrieb der übertragenden Gesellschaft ankommt, ist beim europäischen Teilbetrieb die allgemeine Funktionsfähigkeit entscheidend. Für die Ziele der FRL ist es irrelevant, wie die Einheit bei der übertragenden Gesellschaft eingebunden ist. Es kommt nur auf die Steigerung der Produktivität und die Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit nach der Umwandlung an.

Insofern wird teilweise angenommen, dass die Teilbetriebseigenschaft bei der übernehmenden Gesellschaft zu prüfen sei, da auch im UmwStG lediglich die Fortführung des Teilbetriebs auf Erwerberseite maßgebend ist.<sup>541</sup> Dies entspricht auch den Erwägungen der Europartner-Entscheidung des EuGH, die auch in diesem Fall als Auslegungshilfe herangezogen werden können.<sup>542</sup> Allerdings sollte diese Sichtweise meines Erachtens trotz dieser Richtlinienvorgaben abgelehnt werden, da dies für den Einbringenden, je nachdem, wie sich die Einheit in die übernehmende Gesellschaft integrieren lässt, zu unterschiedlichen Ergebnissen führen könnte, obwohl es sich aus Sicht des Einbringenden um einen identischen Vorgang handelt. Nach der hier vertretenen Auffassung bestehen an dieser Stelle keine Unterschiede zwischen nationalem und europäischem Be-

---

<sup>539</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 04.07.2007, X R 44/03; BFH, Urteil v. 05.06.2003, IV R 18/02; BFH, Urteil v. 09.11.2009, III B 188/08; BFH, Urteil v. 09.12.2009, X R 4/07; BFH, Urteil v. 10.03.1998, VIII R 31/95; BFH, Urteil v. 10.10.2001, XI R 35/00; BFH, Urteil v. 16.11.2005, X R 17/03; BFH, Urteil v. 24.08.1989, IV R 120/88.

<sup>540</sup> Vgl. Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 362; Weier, DStR 2008, 1002, 1005; Menner, BB 2003, 229, 233; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 59i; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 562; Claß/Weggenmann, BB 2012, 552, 553; Haase/Hruschka-Weggenmann/Bernheim, UmwStG, § 15 Rn. 41; Alhager, Scandinavian Studies in Law, 2003, 11, 14.

<sup>541</sup> So beispielsweise explizit unter Hinweis auf den europäischen Teilbetriebsbegriff Blumers, BB 2008, 2041, 2044; so auch Beinert, StJB 2011/2012, 153, 158.

<sup>542</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.10.1992, C-50/91 Rn. 14.

griff.<sup>543</sup> Vielmehr kann aus der Definition des europäischen Teilbetriebs der Schluss gezogen werden, dass auch für diesen Begriff die Verhältnisse bei der übertragenden Gesellschaft entscheidend sein müssen. Die FRL stellt auf die Gesamtheit der „vorhandenen“ Wirtschaftsgüter ab, was nur bei der übertragenden Gesellschaft der Fall sein kann.<sup>544</sup>

Dies hat keine Auswirkungen auf die Frage, wann der maßgebliche Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen ist.<sup>545</sup> Entscheidend ist zum einen der Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses.<sup>546</sup> Denn die Auffassung des BMF<sup>547</sup>, dass künftig der steuerliche Übertragungstichtag entscheidend sein soll, ergibt sich nicht aus der FRL. Die Überlegung einer Vorverlegung des maßgeblichen Zeitpunkt von der Beschlussfassung über die Umwandlung zum steuerlichen Übertragungstichtag beruht aus nationaler Perspektive ausschließlich auf der in § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG geregelten Rückwirkungsfiktion hinsichtlich der Rechtsfolgen der Umwandlung. Diese basiert auf einer autonomen Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, für die es keine Grundlage in der FRL gibt.<sup>548</sup> Eine anderweitige Regelung zum maßgeblichen Zeitpunkt trifft die FRL nicht.<sup>549</sup>

Zusätzlich gewährt das UmwStG unabhängig von der FRL jedoch die Möglichkeit, dass der Umwandlungsbeschluss vom steuerlichen Übertragungstichtag abweicht. Ist dies der Fall, dann müssen auch zu diesem früheren Zeitpunkt die Teilbetriebsvoraussetzun-

---

<sup>543</sup> Vgl. D/P/M-*Dötsch/Pung*, KSt, § 15 Rn. 66; D/P/M-*Patt*, KSt, § 20 Rn. 92; Haase/Hruschka-*Hruschka/Hellmann*, UmwStG, § 20 Rn. 63.

<sup>544</sup> Vgl. *Patt/Rupp/Aßmann-Patt*, UmwStE, S. 120.

<sup>545</sup> Vgl. *Frotscher/Maas-Frotscher*, UmwStG, § 15 Rn. 89; *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1854.

<sup>546</sup> A.A. *Frotscher*, UmwStE 2011, S. 314, der darauf hinweist, dass nach der FRL die rechtlichen Wirkungen der Umwandlung erst mit Eintragung ins Handelsregister eintreten, sodass auch dieser Zeitpunkt maßgeblich sein könnte.

<sup>547</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011; *BStBl I*, 1314, Rn. 02.14, 15.03.

<sup>548</sup> Vgl. *Neumann*, GmbHR 2012, 141, 143; *Frotscher/Maas-Frotscher*, UmwStG, § 15 Rn. 89; *Röder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier*, UmwStE 2011, S. 273; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1067, der auch auf die Definition der Spaltung („zum Zeitpunkt ihrer Auflösung“) innerhalb der FRL abstellt.

<sup>549</sup> Vgl. *Frotscher*, UmwStE 2011, S. 313 f..

gen erfüllt sein. Dies stellt keine – gegebenenfalls unzulässige – Erschwerung gegenüber der FRL dar, da die Möglichkeit einer Vorverlegung des Stichtages für den Steuerpflichtigen günstiger sein kann. Dann ist es auch zulässig, wenn das UmwStG dies von erhöhten Voraussetzungen abhängig macht, indem die Teilbetriebsvoraussetzungen zu beiden Zeitpunkten vorliegen müssen. Dies gilt nicht nur für die Herstellung der geforderten Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs, sondern auch für die Zuordnung der notwendigen Wirtschaftsgüter.

## **2. Dem Teilbetrieb zuzuordnende Wirtschaftsgüter**

### **a) Vorüberlegungen**

Nach dem nationalen Teilbetriebsverständnis wird das Betriebsvermögen in wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen aufgeteilt. Für den umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetrieb sind die in den Wirtschaftsgütern gespeicherten stillen Reserven für die Bewertung der Wesentlichkeit irrelevant, sodass die quantitativ wesentlichen Wirtschaftsgüter außer Betracht bleiben, soweit sie nicht ebenfalls zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.

Dem europäischen Teilbetrieb ist diese Einteilung der Wirtschaftsgüter fremd.<sup>550</sup> Die Definition der FRL zeigt, dass ein Teilbetrieb „*die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter*“ darstellt. Das BMF interpretiert diese Definition so, dass zu einem Teilbetrieb „*alle funktional wesentlichen sowie diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter*“ gehören. Dies wirft die Frage auf, ob und wenn ja, welcher Unterschied zwischen den bereits definierten funktional wesentlichen und lediglich zuordenbaren Wirtschaftsgütern besteht.

### **b) Zuordenbare Wirtschaftsgüter**

#### **aa) Definition der zuordenbaren Wirtschaftsgüter**

Nach dem europäischen Teilbetriebsverständnis müssen dem Teilbetrieb nicht nur die funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter zugeordnet werden, sondern zusätzlich die

---

<sup>550</sup> Vgl. Neumann, EStB 2002, 437, 441; Weier, DStR 2008, 1002, 1005.

*nach wirtschaftlichen Kriterien zuordenbaren.* Dies umfasst neben den Betriebsmitteln, für die der Erforderlichkeitszusammenhang vorliegt, das nicht betriebsnotwendige Vermögen der Einheit. Hierzu werden regelmäßig Teile des gewillkürten Betriebsvermögens zu zählen sein, soweit dieses im Rahmen der finanziellen Selbstständigkeit zuordenbar ist.<sup>551</sup> Gegenüber dem nationalen tritt mit der Einführung des europäischen Teilbetriebsbegriffs eine Verschärfung der Voraussetzungen ein, weil regelmäßig mehr Wirtschaftsgüter dem Teilbetrieb zugerechnet werden müssen.<sup>552</sup>

Teile der Literatur erkennen diese Konsequenz an.<sup>553</sup> Teilweise wird diese jedoch mit der Begründung abgelehnt, dass auch der europäische Teilbetrieb auf die Funktionsfähigkeit abstelle und diese allein die Zuordnung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen erforderlich mache.<sup>554</sup> Teilweise wird auch vertreten, dass eine Zurückbehaltung bestimmter Wirtschaftsgüter nicht ausschlaggebend sein kann, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter in ihrer Gesamtheit unabhängig davon immer noch als Teilbetrieb zu qualifizieren sind.<sup>555</sup>

---

<sup>551</sup> Vgl. Schell/Krohn, Ausgewählte praxisrelevante „Fallstricke“ des UmwStE 2011 (Teil 2), DB 2012, 1119, 1121.

<sup>552</sup> Vgl. Möbus/Posnak/Hansen, Ubg 2013, 146, 147; D/P/M-Patt, KSt, § 20 Rn. 93; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.7; Schaflitzl/Götz, Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltungen von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, DB 2012, Beiheft 1, 25, 34; DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 9, 12; warnend hinsichtlich des fehlenden Zuordnungskriteriums bei lediglich zuordenbaren Wirtschaftsgütern Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 272; vgl. auch Abbildung 1 bei Schell/Krohn, DB 2012, 1119, 1122; Haase-Hruschka-Weggemann/Bernheim, UmwStG, § 15 Rn. 64.

<sup>553</sup> Vgl. Claß/Weggenmann, BB 2012, 552, 553; Wisniewski/Weppner, Der neue Umwandlungssteuererlass – Konsequenzen für die gesellschaftsrechtliche Beratung, GWR 2012, 53; Kotyrba/Scheunemann, BB 2012, 223, 225; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 360 f.; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 59b; Frotscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 20 Rn. 118.

<sup>554</sup> Vgl. Schmitt/Schloßmacher, UmwStE 2011, S. 194; Schießl, UmwStE, S. 267; Förster, GmbHR 2012, 237, 241; Beinert, StBJ 2011/2012, 153, 161; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 97; Frotscher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 85; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 71 (es müsse zwischen Teilbetriebsbegriff und Übertragung des Teilbetriebs differenziert werden); S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 24 Rn. 63; Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 49.

<sup>555</sup> Boulogne/Gooijer, European Taxation 2013, 243, 248

Gegen diese Ansicht lässt sich erstens der finanzielle Aspekt anführen, an dem die Funktionsfähigkeit nach dem EuGH ebenfalls zu messen ist. Danach kommt es für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern auch auf deren Besicherungsfunktion an.<sup>556</sup> Es fallen lediglich solche Betriebsmittel heraus, denen keinerlei Funktion für den Teilbetrieb zukommt. Neutrale Wirtschaftsgüter, die nach nationalem Verständnis frei zuordenbar sind, würden konsequenterweise beim europäischen Teilbetrieb nicht oder nur dann existieren, wenn sie nach betriebswirtschaftlichen Maßstäben tatsächlich nicht erforderlich sind.<sup>557</sup> Mit der Absage an den nationalen Teilbetriebsbegriff legt das BMF damit gleichzeitig den Grundsatz der freien Finanzierbarkeit bzw. Zuordenbarkeit neutraler Wirtschaftsgüter ad acta.<sup>558</sup> Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass dem Teilbetrieb keine Verbindlichkeiten als neutrale Wirtschaftsgüter zugerechnet werden können, die nicht mit ihm im Zusammenhang stehen.<sup>559</sup> Bei Verbindlichkeiten ist daher unter Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip zu prüfen, welchem Teilbetrieb die einzelnen Verbindlichkeiten zugeordnet werden müssen, was insbesondere bei nicht zweck- oder objektbezogenen Verbindlichkeiten kaum durchführbar sein wird.<sup>560</sup> Dies müsste entsprechend auch für Forderungen gelten, so dass die Entscheidung des französischen Cour de cassation (chambre commerciale) vom

---

<sup>556</sup> Vgl. Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 360; Neumann, EStB 2002, 437, 441.

<sup>557</sup> Vgl. Gemmel/Schultes-Schnitzlein, NWB 2012, 731, 733; Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 360; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361; Schaflitzl/Götz, DB 2012, Beiheft 1, 25, 34; D/P/M-Dötsch/Pung, KSt, § 15 Rn. 64; D/P/P/M-Dötsch/Pung, UmwStG, § 15 Rn. 64; Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 272 (jederzeit wiederbeschaffbare Wirtschaftsgüter), die allerdings eine falsche Schlussfolgerung ziehen und die zuordenbaren Wirtschaftsgüter ablehnen; Alhager, Scandinavian Studies in Law, 2003, 11, 14.

<sup>558</sup> Vgl. zu diesem Grundsatz BMF, Schreiben v. 25.03.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl I 1998, 268, Rz. 15.08; siehe auch OFD Hannover, Schreiben v. 30.01.2007, S 1978 – 43 – StO 243; vgl. zur Einschränkung des Grundsatzes der freien Finanzierbarkeit insbesondere Menner, BB 2003, 229, 234 f.; R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 153; Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 51.

<sup>559</sup> Vgl. Weier, DStR 2008, 1002, 1005; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 98; Schaflitzl/Götz, DB 2012, Beiheft 1, 25, 35; a.A. Beinert, StJB 2011/2012, 153, 162, die die Zuordnung von Verbindlichkeiten lediglich unter dem Missbrauchsaspekt untersuchen will.

<sup>560</sup> Vgl. Rödder/Rogall/Stangl-Hötzel/Kaesler, UmwStE 2011, S. 325 f..

15.05.2012, wonach die fehlende Übertragung von Forderungen der Teilbetriebseigenschaft nicht entgegenstehe<sup>561</sup>, nicht mit dem europäischen Teilbetriebsbegriff vereinbar sein dürfte.

Für diese Sichtweise lässt sich ein weiterer Grund in der bereits besprochenen<sup>562</sup> Entscheidung des EuGH finden. Das Vorliegen eines Teilbetriebs wurde deswegen verneint, weil die Darlehensschuld auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wurde, während die daraus resultierenden liquiden Mittel bei der einbringenden Gesellschaft verblieben. Liquide Mittel fallen nach nationalem Verständnis unter die neutralen Wirtschaftsgüter, die dem Teilbetrieb frei zuordenbar sind.

In der Literatur wird teilweise die Allgemeingültigkeit der Entscheidung des EuGH zum Teilbetrieb aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls bestritten.<sup>563</sup> Eine Übertragung der liquiden Mittel war hier deswegen zu fordern, weil der Vorgang andernfalls einer bloßen Veräußerung entsprochen hätte, die nicht durch die Regelungen der FRL begünstigt sein soll.<sup>564</sup> Zwar führt die steuerneutrale Umwandlung nur zu einem Besteuerungsverzicht auf Zeit. Eine als Einbringung getarnte Veräußerung widerspricht dennoch den finanziellen Interessen der Staaten, einen Veräußerungsgewinn möglichst zeitnah zu besteuern. Wenn der EuGH aus diesem Grund eine Übertragung der liquiden Mittel fordert, dann kann zu Recht die Allgemeingültigkeit dieser Entscheidung bezweifelt werden. Vielmehr handelt es sich um eine der – möglicherweise einigen oder vielen zu entwickelnden – Fallgruppen einer als Einbringung verschleierte Veräußerung. Dies zeigt die Tatsache, dass die fehlende Zuordnung der Streubesitzbeteiligungen dem Teilbetrieb in der Entscheidung des EuGH nicht entgegengestanden hat<sup>565</sup>, obwohl diese nach nationalem Verständnis neutrale Wirtschaftsgüter darstellen.<sup>566</sup>

---

<sup>561</sup> Vgl. Cour de cassation, chambre commerciale, v. 15.05.2012, Nr. 11-17972, abrufbar unter <http://www.legifrance.gouv.fr/>.

<sup>562</sup> Vgl. zum Urteil des EuGH v. 15.01.2002, C-43/00 S. 128 ff.

<sup>563</sup> Vgl. Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 272; Menner/Broer, DB 2002, 815; Schmacher/Neumann, DStR 2008, 325, 327; Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 360 f., 365; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361.

<sup>564</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361; vgl. auch Begründung des EuGH, Urteil v. 15.01.2002, C-43/00; a.A. Boulogne/Gooijer, European Taxation 2013, 243, 245.

<sup>565</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 15.01.2002, C-43/00 (Rn. 28).

Allerdings bleibt unabhängig von der Entscheidung des EuGH die Vorgabe der Definition der FRL, wenn von der *Gesamtheit* der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter ausgegangen wird. Zum Zeitpunkt der Bewertung des Teilbetriebs existiert neutrales, freizuordenbares Betriebsvermögen nicht oder nur in wenigen Ausnahmefällen.

Teile der Literatur wollen dieses Problem unter Hinweis auf die Ziele der FRL lösen. Danach würden neutrale Wirtschaftsgüter bei der Erleichterung von Umstrukturierungen eine zentrale Rolle einnehmen, da diese häufig so zugeordnet werden, dass sie den beabsichtigten Wertrelationen im Rahmen der Unternehmensbewertung entsprechen und es dadurch zu einer Vermeidung der Gewährung eines Spitzenausgleichs kommt.<sup>567</sup>

Ein weiterer Ansatzpunkt wird darin gesehen, schon möglichst vor dem Bewertungsstichtag eine Umverteilung solcher Wirtschaftsgüter vorzunehmen, die nach nationaler Sichtweise zu den neutralen Betriebsmitteln zu zählen sind. Die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter würde sich dann nach dieser Zuordnung bemessen.<sup>568</sup>

Andere Autoren verweisen auf die geforderte Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs, zu der nicht alle Wirtschaftsgüter beitragen, wie dies das Wort „*Gesamtheit*“ nahe legt.<sup>569</sup>

Im Ergebnis kann das dogmatische Hindernis durch diese Überlegungen nicht überwunden werden. Denn auch bei einer vorherigen Zuordnung können neutrale Wirtschaftsgüter nicht willkürlich verschoben werden, da sowohl der funktionelle als auch der finanzielle Aspekt zu berücksichtigen ist. Wenn teilweise von dem Sachzusammenhang ausgegangen wird, nach dem sich die Zuteilung bemisst, gilt dieser auch bei einer vorzeitig vorgenommenen Einteilung. Außerdem steht die Absage an den Grundsatz der freien Zuordenbarkeit den Zielen der FRL nicht entgegen, da durch die eingeführte

---

<sup>566</sup> Vgl. Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 361, der betont, dass die Streubesitzbeteiligung zwar keine Besicherungsfunktion hatte, aber dennoch zur Steigerung der Ertragskraft des Teilbetriebs hätte beitragen können.

<sup>567</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361.

<sup>568</sup> Vgl. Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325, 328; Blumers, BB 2008, 2041, 2042.

<sup>569</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 97; ebenfalls in diese Richtung Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 556; Schmitt, DStR 2011, 1108, 1109, der allerdings abstreitet, dass nach dem europäischen Teilbetriebsbegriff die lediglich zuordenbaren Wirtschaftsgüter relevant sind.

Möglichkeit einer baren Zuzahlung in Höhe von 10 % des Nennwertes<sup>570</sup> ein etwaiger Spitzenausgleich auf diese Weise erreicht werden kann.<sup>571</sup>

Letztlich erfüllen durch die vorzunehmende finanzielle Bewertung wesentlich mehr Wirtschaftsgüter den Sachzusammenhang des europäischen als den Erforderlichkeitszusammenhang des nationalen Teilbetriebsbegriffs. Im Zweifel umfasst der Gegenstand der Umwandlung daher künftig mehr Wirtschaftsgüter.

Meines Erachtens kann sogar die Frage aufgeworfen werden, ob durch die Zuordnung aller zuordenbaren Wirtschaftsgüter in der Praxis dem europäischen Teilbetrieb die Betriebsmittel zugeordnet werden müssen, die dem nationalen Teilbetrieb nach der funktional-quantitativen Betrachtung zuzuordnen wären. Hierfür ist zunächst eine Konkretisierung der ansonsten für das UmwStG irrelevanten quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich.

#### **bb) Zuordenbare Wirtschaftsgüter und quantitative Betrachtungsweise**

Die quantitative Betrachtung stellt auf das Vorhandensein von stillen Reserven in erheblichem Umfang ab, d.h. es wird eine finanzielle Bewertung vorgenommen.<sup>572</sup> Durch diese bleiben die Besonderheiten des Teilbetriebs und des zu beurteilenden Wirtschaftsguts ebenso außer Acht wie die Ursache für die Entstehung der stillen Reserven.<sup>573</sup> Im Ergebnis können durch diesen Vorgang auch solche Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen sein, die rein funktional unwesentlich sind.

In welchem Fall von *erheblichen* stillen Reserven auszugehen ist, ist durch die Rechtsprechung kaum konkretisiert. Es wird auf die Bewertung im Einzelfall ankommen.

---

<sup>570</sup> Vgl. Art. 2 Buchstabe b), c) FRL.

<sup>571</sup> Vgl. S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 122c UmwG, Rn. 15.

<sup>572</sup> Vgl. L/B/P-Hörger/Rapp, ESt, § 16 Rn. 29; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 134; H/M-Schlößer, UmwStG, § 24 Rn. 29; Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 110; Kirchhof-Reiß, EStG, § 20 Rn. 49; Kutt/Pitzal, Umwandlungen: Neue Entwicklungen bei der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen, DStR 2009, 1243, 1244 m.w.N.; Patt, DStR 1996, 1585, 1587.

<sup>573</sup> Vgl. Frotscher-Kauffmann, EStG, § 16 Rn. 110; Patt, DStR 1996, 1585, 1587. Stille Reserven können beispielsweise durch Wertsteigerungen und planmäßige Abschreibungen durch die AfA entstehen.

Hier gilt als Folge des Sinns und des Zwecks des § 34 EStG ein Vergleich der aufgedeckten stillen Reserven mit den noch vorhandenen stillen Reserven.<sup>574</sup>

In Abweichung von der Einzelfallbetrachtung wird in der Literatur eine starre Grenze von bis zu 10 % der vorhandenen stillen Reserven angenommen.<sup>575</sup> Begründet wird dies mit dem Grundsatz bei der Veräußerung von Teilpraxen, wonach der Freiberufler noch bis zu 10 % seiner bisherigen Umsätze freiberuflich weiter tätig sein darf, ohne die Tarifiermäßigung zu gefährden.<sup>576</sup> Meines Erachtens kann eine solche Grenze höchstens ein Indiz, jedoch keine abschließende Beurteilung sein, da keine Gründe ersichtlich sind, die Grenze nicht bei 5 % oder 15 % zu setzen. Obwohl eine Grenze angesichts der ohnehin rein abstrakten Bewertung im Rahmen der quantitativen Betrachtung sinnvoll und hilfreich für den Steuerpflichtigen wäre, kann eine solche nur willkürlich gesetzt sein, sodass hiervon abzuraten ist.

Nach der Dogmatik besteht zwischen quantitativ wesentlichen und nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern der Unterschied, dass die Bewertung eines Wirtschaftsguts als zuordenbar ebenfalls funktional und damit unabhängig von der Höhe der stillen Reserven erfolgt.<sup>577</sup> In der Praxis wird diese Differenz meines Erachtens kaum vorkommen.

Wenn zu den zuordenbaren Wirtschaftsgütern das gewillkürte Betriebsvermögen zu zählen sein wird, wird diese Menge auch das Betriebsvermögen umfassen, in dem erhebliche stille Reserven enthalten sind.

Zu dieser Überlegung kommt hinzu, dass die Funktionsfähigkeit eines europäischen Teilbetriebs unter einem funktionalen und finanziellen Aspekt zu bewerten ist. Ein finanziell zuordenbares Wirtschaftsgut ergibt sich zwar nicht aus der Quantifizierung seiner stillen Reserven. Jedoch ist ein Wirtschaftsgut dann zuordenbar, wenn es zumindest die Funktion eines Sicherungsmittels übernehmen kann, wenngleich es für den betrieblichen und technischen Ablauf von untergeordneter Bedeutung ist.

---

<sup>574</sup> Vgl. Patt, DStR 1996, 1585, 1587 f..

<sup>575</sup> Vgl. Korn-Stahl, EStG, § 16 Rn. 35.1.

<sup>576</sup> Vgl. zu den Grundsätzen bei Teilpraxen Richter, Weitere steuerberatende Tätigkeit nach Praxisveräußerung, FS-Korn, S. 134.

<sup>577</sup> Vgl. Schell/Krohn, DB 2012, 1119, 1121.

Diese neue *funktional-finanzielle* Bewertung des Sachzusammenhangs der Wirtschaftsgüter des europäischen ersetzt die funktional-quantitative Betrachtungsweise des nationalen Teilbetriebsbegriffs und führt im Ergebnis zu dogmatisch unterschiedlichen Ergebnissen, weil sich die Zuordnungskriterien unterscheiden. In der Praxis werden nach der funktional-finanziellen Betrachtungsweise jedoch zusätzlich solche Wirtschaftsgüter zuzuordnen sein, in denen erhebliche stille Reserven gespeichert sind, weil sie in diesem Fall regelmäßig die Funktion eines Sicherungsmittels übernehmen können.

Für die Unterscheidung zwischen europäischem und nationalem Teilbetriebsbegriff bedeutet dieses Ergebnis jedenfalls, dass an den Sachzusammenhang wesentlich geringere Anforderungen zu stellen sind als an den Erforderlichkeitszusammenhang: Der europäische ist insofern restriktiver als der nationale umwandlungssteuerrechtliche Teilbetriebsbegriff.

### 3. Die Übertragung des Teilbetriebs

Nach herrschender Auffassung ist nach nationalem Verständnis die Übertragung des zivilrechtlichen bzw. zumindest des wirtschaftlichen Eigentums notwendig.<sup>578</sup> Die bloße schuldrechtliche Nutzungsüberlassung ist nicht ausreichend.<sup>579</sup>

Auch das BMF hält an dieser restriktiven Forderung fest, wenn es im Umwandlungssteuererlass 2011 heißt:

*„Sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter müssen (...) übertragen werden. Ergänzend hierzu ist auch die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend. Die bloße Nutzungsüberlassung ist nicht ausreichend.“*<sup>580</sup>

---

<sup>578</sup> Vgl. Gebert, DStR 2010, 1774, 1776 m.w.N..

<sup>579</sup> A.A. Kutt/Pitzal, DStR 2009, 1243, 1246 f..

<sup>580</sup> BMF, Schreiben v. 11.11.2011, BStBl I, 1314, Rn. 15.07; für die §§ 20, 24 UmwStG gelten diese Ausführungen nach Rn. 20.06, 24.03 entsprechend, vgl. hierzu Franz/Winkler/Polatzky, Einbringung in Kapitalgesellschaften, BB 2011, Beilage Nr. 35, 15, 16.

Das BMF stützt diese Auffassung auf ein Urteil des BFH. Im Hinblick auf die europäische Teilbetriebsdefinition und die Rechtsprechung des EuGH zum funktionellen Aspekt der Auslegung führt der BFH aus:

*„Die übertragenen Unternehmensteile müssten als selbstständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass es hierfür zusätzlicher Investitionen bedürfe. Die Funktionsfähigkeit müsse also durch vorhandene Eigenmittel des Betriebs sichergestellt werden. Dies kann nur so verstanden werden, dass eine Teilbetriebsübertragung nach der FRL ebenfalls grundsätzlich die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen voraussetzt.“<sup>581</sup>*

Ebenfalls heißt es in dem Urteil, es sei nicht ersichtlich, dass der FRL ein abweichender Begriff des Teilbetriebs zugrunde liege.<sup>582</sup> Damit bleibt es insbesondere beim Problem der von mehreren Teilbetrieben genutzten Wirtschaftsgüter (spaltungshindernde Wirtschaftsgüter).<sup>583</sup>

Die Ansicht des BMF ist vor dem Hintergrund der Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs nicht nachvollziehbar und inkonsequent<sup>584</sup>, insbesondere ist der ausdrückliche Verweis auf ein Urteil des BFH nicht haltbar.

Zweifelhaft ist bereits, ob für den rein nationalen Teilbetrieb die bloß dauerhafte Nutzungsmöglichkeit durch Miet- oder Pachtverträge nicht ausreichend ist. Vielmehr spricht eine aktuelle Entscheidung des BFH vom 02.08.2012 zu § 6 Abs. 3 EStG gegen die bisher herrschende Auffassung in der Literatur. Denn der BFH führt aus, dass

*„allein der Umstand, dass ein bislang funktional wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheidet, ohne dass es diesem künftig auf veränderter*

---

<sup>581</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08.

<sup>582</sup> Ebenda.

<sup>583</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011, BStBl I, 1314, Rn. 15.08; siehe auch Darstellung von Gebert, DStR 2010, 1774 ff.

<sup>584</sup> Vgl. Weggenmann, Was lange währt, wird endlich gut? – Umwandlungssteuererlass 2011, BB 2012, 200.

*Rechtsgrundlage (z.B. Miete oder Pacht) weiter zum Wirtschaften zur Verfügung steht,*<sup>585</sup>

noch nicht zwingend die Annahme rechtfertigt, dass künftig keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr bestehe. Hier wird meines Erachtens zu Recht angemerkt, dass der IV. Senat des BFH für das UmwStG entsprechend entscheiden müsse, da es auch hier um die Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten gehe.<sup>586</sup>

Zwingend ergibt sich dieses Ergebnis jedenfalls für den europäischen Teilbetriebsbegriff. Hier ist nach überwiegender Auffassung eine dauerhafte und hinreichende Nutzungsmöglichkeit ausreichend, d.h. es ist keine Übertragung des Eigentums bzw. des wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern erforderlich, sondern es genügt die Absicherung des Nutzungsrechts durch Miet- oder Pachtverträge.<sup>587</sup> Dieser Ansicht hat sich auch die französische Finanzverwaltung angeschlossen. Ausreichend ist hier eine langfristige Nutzungsmöglichkeit von mindestens zehn Jahren.<sup>588</sup> Hierdurch soll vor allem das Problem der gemeinsam genutzten Betriebsmittel gelöst werden, wenn diese nicht aufgeteilt werden können.<sup>589</sup> Eine gemeinsame Nutzung ist unschädlich, solange sie einer organisatorischen Trennung der Unternehmensteile nicht im Wege steht.<sup>590</sup>

---

<sup>585</sup> BFH, Urteil v. 02.08.2012, IV R 41/11.

<sup>586</sup> Brandenburg, DB 2013, 17, 22.

<sup>587</sup> Vgl. Graw, DB 2013, 1011, 1012; Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 360; Kotyrba/Scheunemann, BB 2012, 223, 225; Blumers, BB 2008, 2041, 2042; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 96; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 59f; Thömmes, FS-Widmann, S. 583 ff.; Weier, DStR 2008, 1002, 1005; Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 49; a.A. D/P/M-Patt, KSt, § 20 Rn. 91; D/P/P/M-Dötsch/Pung, UmwStG, § 15 Rn. 63, 82; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, § 15 Rn. 74.

<sup>588</sup> Vgl. Erlass v. 03.08.2000, Bulletin Officiel des Impôts (BOI) 4 I-2-00, Rn. 71, abrufbar unter <http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/25281-AIDA.html>.

<sup>589</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 360; Herlinghaus, FS-Meilicke, S. 171 m.w.N..

<sup>590</sup> Vgl. Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 557.

Andere Teile der Literatur fordern auch für den europäischen Teilbetriebsbegriff eine Übertragung des zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums.<sup>591</sup> Hierfür spreche zum einen die FRL selbst, die in der Definition der Spaltung und Abspaltung in Art. 2 Buchstabe b), c) jeweils von einer „*anteiligen Übertragung*“ spricht. Zum anderen lässt sich das Urteil des EuGH zum Teilbetriebsbegriff anführen, in dem ebenfalls eine „*Übertragung*“ der Wirtschaftsgüter gefordert wird.<sup>592</sup>

Diese Sichtweise ist meines Erachtens abzulehnen. Wenngleich die Verwendung des Begriffs Übertragung tatsächlich auf den Eigentumsübergang hindeutet, so sind diese Begriffe im internationalen Kontext neutral und untechnisch zu verstehen.<sup>593</sup> Auch können bloße Nutzungsrechte übertragen werden.<sup>594</sup> Letztlich ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Definition des europäischen Teilbetriebs noch aus den Erwägungsgründen der FRL das Erfordernis einer Vollübertragung des Eigentums.<sup>595</sup> Vielmehr würde eine derartige Forderung den Zwecken der FRL zuwiderlaufen, da nur finanzielle Interessen der Mitgliedsstaaten der Steuerneutralität der Umwandlung entgegenstehen dürfen. Es ist nicht ersichtlich, warum die Übertragung des Volleigentums gegenüber der Einräumung eines Nutzungsrechts die staatlichen Interessen in einem höheren Maß wahrt.

Nichts anderes ergibt aus dem Sinn und Zweck des UmwStG, eine steuerneutrale Fortführung des unternehmerischen Engagements zu ermöglichen. Wenn hier einerseits gefordert wird, dass solche schuldrechtlichen Nutzungsrechte übertragen werden, die der Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs dienen, dann muss im Umkehrschluss dazu auch

---

<sup>591</sup> Vgl. Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325, 327 f.; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.10; W/M-Schießl, UmwStG, § 15 Rn. 26.2; kritisch Patt/Rupp/Aßmann-Aßmann, UmwStE, S. 88; so auch Haase/Hruschka-Hruschka/Hellmann, UmwStG, § 20 Rn. 63.

<sup>592</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 15.01.2002, C-43/000 (Rn. 25); ebenso mit Blick auf das Urteil des EuGH De-sens, Beihefter zu DStR 46, 2010, 80, 84; so auch Patt/Rupp/Aßmann-Aßmann, UmwStE, S. 88; Frot-scher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 87.

<sup>593</sup> Vgl. Herlinghaus, FS-Meilicke, S. 171; Blumers, DB 2008, 2041, 2042.

<sup>594</sup> Vgl. Blumers, DB 2008, 2041, 2042.

<sup>595</sup> So auch unter Hinweis auf die Definition Feldgen, Ubg 2012, 459, 462; Beinert, StJB 2011/2012, 153, 164.

ausreichen, funktionsnotwendige Betriebsgrundlage im Wege einer schuldrechtlichen Nutzungsüberlassung zu übertragen, sofern die Funktionsfähigkeit gesichert ist.<sup>596</sup>

#### 4. Folgeprobleme aus der Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs

Durch die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs müssen die Wirtschaftsgüter eines Unternehmens in drei Klassen eingeteilt werden: Danach gibt es *funktional wesentliche* Betriebsgrundlagen<sup>597</sup>, *zuordenbare* Wirtschaftsgüter<sup>598</sup> und *neutrales* Vermögen.<sup>599</sup>

Bis auf das neutrale Vermögen müssen dem Teilbetrieb sämtliche Wirtschaftsgüter, die mit diesem wirtschaftlich zusammenhängen, zugeordnet werden.

Diese Ausgangslage bedingt das Problem, dass es Wirtschaftsgüter geben kann, die mehreren Teilbetrieben zuordenbar sind.<sup>600</sup> Auf dieser Ebene stellt sich dann ein vergleichbares Problem wie bei der Zuordnung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zu mehreren Teilbetrieben.

Sollte hier ebenfalls das Ausschließlichkeitsprinzip gelten, würde die falsche Zuordnung eines zuordenbaren Wirtschaftsguts eine steuerneutrale Umwandlung ausschließen.<sup>601</sup>

Ein unveröffentlichter Entwurf des Umwandlungssteuererlasses sah an dieser Stelle noch vor, dass die lediglich zuordenbaren Wirtschaftsgüter zwingend einem Teilbetrieb zugeordnet werden müssen.<sup>602</sup> Da im endgültigen Erlass diese Passage gestrichen wurde, kann daraus der Schluss gezogen werden, dass kein Ausschließlichkeitskriterium besteht, sondern gemeinsam genutzte zuordenbare Wirtschaftsgüter dem Teilbetrieb

---

<sup>596</sup> Vgl. Beinert, StJB 2011/2012, 153, 165.

<sup>597</sup> Hierbei handelt es sich um solche Wirtschaftsgüter, die den *Erforderlichkeitszusammenhang* erfüllen.

<sup>598</sup> Hier genügt bereits der *Sachzusammenhang*.

<sup>599</sup> Vgl. Heurung/Engel/Schröder, *Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Spaltung*, GmbHR 2012, 273, 274; Möbus/Posnak/Hansen, *Ubg* 2013, 146, 147.

<sup>600</sup> Vgl. zu den hierdurch entstehenden weiteren Folgeproblemen Siermann, *DStR* 2012, Beihefter zu Heft 2, 9, 12; Förster, *GmbHR* 2012, 237, 241.

<sup>601</sup> Vgl. Heurung/Engel/Schröder, *GmbHR* 2012, 273, 274; Schafitzl/Götz, *DB* 2012, Neiheft 1, 25, 34.

<sup>602</sup> Vgl. Heurung/Engel/Schröder, *GmbHR* 2012, 273, 274; Schneider/Rouff/Siermann, *FR* 2012, 1, 6.

zugeordnet werden können, zu dem die engste wirtschaftliche Verbindung besteht.<sup>603</sup> Darüber hinaus stehen sie einer steuerneutralen Umwandlung nicht im Wege.<sup>604</sup>

Ein anderes Ergebnis ist unter Beachtung der Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs nicht haltbar. Es besteht zwar eine Zuordnungspflicht solcher zuordenbaren Wirtschaftsgüter. Deren mehrfache Zuordnung kann allerdings das Vorliegen eines europäischen Teilbetriebs nicht verhindern. In solchen Situationen ist es ausschließlich erforderlich, dass das Wirtschaftsgut nach der Umwandlung noch den jeweiligen Einheiten zur Verfügung steht. Für zuordenbare Wirtschaftsgüter muss gelten, dass zukünftig – entgegen den Anweisungen des Umwandlungssteuererlasses 2011 – eine dauerhafte und gesicherte Nutzungsmöglichkeit ausreichend ist.

Sollte es allerdings zu einer falschen Zuordnung von Wirtschaftsgütern kommen, lässt die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs nur den Schluss zu, dass eine steuerneutrale Umwandlung ausgeschlossen ist, weil die betroffene Einheit keinen Teilbetrieb im Sinne der FRL darstellt.<sup>605</sup> Dies ergibt sich bereits aus der Definition des europäischen Teilbetriebsbegriffs, die von der „*Gesamtheit*“ der Wirtschaftsgüter ausgeht. Wenn diese sich nach dem Zweck der FRL aus funktional wesentlichen und zu-

---

<sup>603</sup> Vgl. Schaflitzl/Götz, DB 2012, Beiheft 1, 25, 34; Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2012, 273, 274; Neumann, Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 141, 145; Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 272; Patt/Rupp/Abmann-Abmann, UmwStE, S. 88; Schell/Krohn, DB 2012, 1119, 1121; a.A. Carlè/Demuth/Fuhrmann/Strahl, UmwStE, Rn. 145, der jedoch auf Rn. 15.08 des UmwStE verweist. Der UmwStE zählt ausschließlich nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf; für eine generelle freie Zuordnungsfreiheit Schell/Krohn, DB 2012, 1119, 1121.

<sup>604</sup> Vgl. Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 52; siehe auch UmwSt-Erlass Rn. 15.08, der nur bei gemeinsam genutzten funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen von einem sog. Spaltungshindernis ausgeht.

<sup>605</sup> Zu diesem Ergebnis kommt auch der Umwandlungssteuererlass 2011, wenn hier ausgeführt wird, dass dem Teilbetrieb alle funktional wesentlichen und nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter zugeordnet werden müssen; vgl. hierzu auch Möbus/Posnak/Hansen, Ubg 2013, 146, 147; Schaden/Ropohl, Verschmelzung und Auf- und Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, BB 2011, Beilage Nr. 35, 11, 14; Schneider/Rouff/Sistermann, FR 2012, 1, 7, die unter Zuhilfenahme eines Beispiels fordern, dass die Finanzverwaltung hier Einschränkungen bzgl. der Falschzuordnung lediglich nach wirtschaftlichen Kriterien zuordenbarer Wirtschaftsgüter macht.

ordenbaren Wirtschaftsgütern zusammensetzt, dann ist jede Zuordnung, die dieser Einteilung zuwiderläuft, schädlich und eine steuerneutrale Umwandlung ist bei Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs nicht durchführbar.

Die hierdurch entstehende Unsicherheit bei der Zuordnung der Wirtschaftsgüter wird sich nur durch sog. Catch-all-Klauseln oder durch eine verbindliche Auskunft klären lassen.<sup>606</sup>

Nicht zuzustimmen ist der Auffassung, dass die FRL lediglich die missbräuchliche Gestaltung ausschließen wolle, sodass eine freie unternehmerische Entscheidung im Hinblick auf die Zuordnung der Wirtschaftsgüter bestehe.<sup>607</sup> Vielmehr gilt, dass der Teilbetrieb auf ein operatives Ziel gerichtet sein muss und die Entscheidung bei der Zuordnung der Wirtschaftsgüter weder willkürlich noch im Ermessen der Geschäftsleitung steht und im Zweifel die richtige Zuordnung vom Steuerpflichtigen zu beweisen ist.<sup>608</sup>

## 5. Zusammenfassung

Der BFH hat in einem obiter dictum angedeutet, dass wohl keine Unterschiede zwischen beiden Begriffen bestehen.<sup>609</sup> Diese Ansicht ist nicht zutreffend.

Die Konkretisierung des europäischen Teilbetriebsbegriffs zeigt erhebliche Unterschiede zwischen beiden Begriffen auf, die nunmehr durch die vom BMF vorgegebene Geltung der europäischen Definition auf die Praxis zukommen werden, wenn das BMF seinen Standpunkt beibehält.

Dabei ist der europäische Teilbetriebsbegriff teilweise restriktiver und teilweise weiter als sein nationales Pendant.

Weiter ist der europäische Begriff insbesondere bei der Beurteilung der Selbstständigkeit der Einheit. Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern ist nach Maßgabe des eu-

---

<sup>606</sup> Vgl. Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 51.

<sup>607</sup> Vgl. Beinert, StJB 2011/2012, 153, 161, 173, die die These aufstellt, dass bei der Frage der Funktionsnotwendigkeit grundsätzlich der Entscheidung der Geschäftsleitung zu folgen sei.

<sup>608</sup> Dies ergibt sich bereits aus allgemeinen Grundsätzen zur Beweislast, da die Steuerneutralität eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsfolge ist; vgl. hierzu auch die Anmerkung von Möhlenbrock in Beinert, StJB 2011/2012, 153, 162.

<sup>609</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08.

ropäischen Teilbetriebsbegriffs – auch bei lediglich von einem Teilbetrieb genutzten Wirtschaftsgütern – eine dauerhafte und gesicherte Nutzungsmöglichkeit ausreichend, wenngleich dies nicht durch das Schreiben des BMF ausgedrückt wird, da hier weiterhin von dem Erfordernis der Übertragung des zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen wird. Wenn jedoch tatsächlich die europäische Teilbetriebsdefinition gelten soll, dann muss das BMF hier konsequenterweise einlenken.

Erhöhte Voraussetzungen stellt der europäische Teilbetrieb an die der Einheit zuzurechnenden Wirtschaftsgüter. Unter den zu erfüllenden Sachzusammenhang sind aufgrund des funktionellen und finanziellen Aspekts der Beuretilung mehr Wirtschaftsgüter zu subsumieren als unter den Erforderlichkeitszusammenhang des nationalen Teilbetriebsbegriffs. Ebenfalls nicht vorgesehen ist in der FRL, dass 100 %-Beteiligungen als fiktive Teilbetriebe einem originären Teilbetrieb entsprechen sollen.

## **Teil D. Reichweite des europäischen Teilbetriebsbegriffs**

### **I. Geltung innerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie**

#### **1. Unmittelbare Anwendung und richtlinienkonforme Auslegung**

##### **a) Verhältnis zwischen unmittelbarer Anwendung und richtlinienkonformer Auslegung**

Die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts und die unmittelbare Anwendung der FRL führen zu einer Geltung des Regelungsinhalts der Richtlinie, obwohl dies grundsätzlich *ohne* Umsetzungsakt durch den Mitgliedstaat nicht möglich ist.

Denn schon die Historie von Richtlinien zeigt, dass diese ursprünglich überhaupt keine Rechtsquellen, sondern ein einmaliger Regelungsauftrag an die Mitgliedsstaaten mit gegebenem Ermessensspielraum sein sollten, also eine delegierte oder mediatisierte Rechtssetzung.<sup>610</sup>

Die Notwendigkeit der Umsetzung einer Richtlinie ins nationale Recht zur Geltung deren Inhalts ergibt sich normativ unmittelbar aus dem europäischen Primärrecht. Art. 288 Abs. 1 AEUV besagt, dass die Verordnung allgemeine Geltung hat, in allen ihren Teilen verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt. Demgegenüber heißt es in Art. 288 Abs. 2 AEUV:

*„Die Richtlinie ist für jeden Staat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.“*

Daraus ergibt sich eine „gestufte Verbindlichkeit“<sup>611</sup> von Richtlinien, wonach der Mitgliedstaat zur Umsetzung durch Transformations- oder Ausführungsgesetz verpflichtet

---

<sup>610</sup> Vgl. Methodenlehre-Köndgen, § 7 Rn. 29 m.w.N..

<sup>611</sup> Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 458.

ist und erst dieses Gesetz dann unmittelbar für den nationalen Rechtsanwender gilt.<sup>612</sup> Die FRL selbst ordnet diese Pflicht in Art. 12 Abs. 1 an, wodurch jeder Mitgliedsstaat verpflichtet wird, die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, um der Richtlinie nachzukommen.

Der Inhalt spiegelt sich mittelbar im Ausführungsgesetz oder sonstigen Umsetzungsakt wider. Dabei darf das Transformationsgesetz nicht bloß auf die umgesetzte Richtlinie verweisen, sondern muss sie inhaltlich ins nationale Recht übernehmen.<sup>613</sup>

Der Grundsatz der fehlenden unmittelbaren Anwendung von Richtlinien wird nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nur durchbrochen, wenn (i) der Mitgliedsstaat die Richtlinie nicht fristgerecht und/oder nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat und (ii) die Richtlinie inhaltlich unbedingt sowie (iii) hinreichend bestimmt ist.<sup>614</sup> Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so gilt, dass wenngleich sich Richtlinien an den einzelnen Mitgliedsstaat richten, der unmittelbare Anwender letztlich nur der EuGH ist, der die Umsetzung in nationales Recht überprüft und Auslegungsfragen klärt. Das nationale Gericht ist auf die Prüfung des Ausführungsgesetzes, also gerade den Umsetzungsakt, beschränkt, sodass lediglich ein mittelbarer Einfluss des Inhaltes einer Richtlinie durch das Instrument der richtlinienkonformen Auslegung in Betracht kommt.<sup>615</sup> Diese führt gerade nicht dazu, dass einer Richtlinienbestimmung eine unmittelbare Wirkung zukommt.<sup>616</sup> So wird in den Schlussanträgen zur Entscheidung des EuGH vom 12.07.1990<sup>617</sup> ausgeführt:

*„Diese (...) Pflicht der nationalen Rechtsprechungsorgane zur richtlinienkonformen Auslegung ihrer nationalen Gesetzgebung bedeutet nicht, dass einer*

---

<sup>612</sup> Vgl. LebensmittelR-Hdb-*Streinz*, III.C. Rn. 98 ff.; MüKo-*Habersack*, AktG, Band 9b, C. Rn. 3; Spindler/Schuster-*Fink*, Medien, Erster Teil, B. Europarecht, Rn. 35.

<sup>613</sup> Vgl. Husmann, NZS 2010, 655, 658.

<sup>614</sup> Vgl. beispielsweise EuGH, Urteil vom 03.03.2011, Rs. C-203/10; vgl auch Calliess/Ruffert-*Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV, Rn. 51 ff..

<sup>615</sup> Vgl. Methodenlehre-*Köndgen*, § 7 Rn. 30; Kroll-Ludwigs/Ludwigs, Die richtlinienkonforme Rechtsfortbildung im Gesamtsystem der Richtlinienwirkungen, ZJS 2009, 7, 8.

<sup>616</sup> Vgl. Kroll-Ludwigs/Ludwigs, ZJS 2009, 7, 10.

<sup>617</sup> EuGH, Urteil v. 12.07.1990, C-106/89.

*Richtlinienbestimmung irgendeine unmittelbare Wirkung zwischen den einzelnen verliehen würde. Unmittelbare Wirkung kommt im Gegenteil den richtlinienkonform ausgelegten nationalen Bestimmungen selbst zu.*<sup>618</sup>

Wenn die Voraussetzungen für eine unmittelbare Anwendung nicht vorliegen, darf durch die richtlinienkonforme Auslegung die Notwendigkeit eines nationalen Transformationsgesetzes nicht umgangen werden.<sup>619</sup>

Damit liegt die große Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung in den Fällen, in denen eine unmittelbare Anwendung der Richtlinien ausscheidet.<sup>620</sup> Ein Nebeneinander beider Institute zur Geltung des Richtlinieninhalts ist dadurch nicht ausgeschlossen.<sup>621</sup>

Denn während die unmittelbare Anwendung bereits auf der Ebene des Europarechts ansetzt, um die Geltung des Richtlinieninhalts in den Mitgliedstaaten zu begründen, wird bei der richtlinienkonformen Auslegung das nationale Gesetz und hier insbesondere der – wenn auch unvollständige – Umsetzungsakt ausgelegt. Ein gemeinsamer Anwendungsbereich für unmittelbare Anwendung und richtlinienkonforme Auslegung besteht, wenn der nationale Gesetzgeber die Richtlinie zwar umgesetzt hat oder umsetzen wollte, diese Umsetzung allerdings unvollständig ist. Dabei gilt für das Verhältnis beider Institute zueinander, dass die richtlinienkonforme Auslegung vorrangig ist.<sup>622</sup> Diese Subsidiarität der unmittelbaren Anwendung folgt aus Art. 288 Abs. 2 AEUV, da es in erste Linie den Organen der Mitgliedstaaten überlassen bleibt, die Zielsetzung der Richtlinie durch eine Anpassung des nationalen Rechts zu erreichen und dieses Ergebnis ohne unmittelbare Anwendung der Richtlinie möglich ist.<sup>623</sup>

Hinsichtlich der FRL und des UmwStG müssen beide Aspekte, untersucht werden. Der nationale Gesetzgeber hat durch das SEStEG zwar die FRL umsetzen wollen.<sup>624</sup> Diese

---

<sup>618</sup> Vgl. Schlussanträge des GA van Gerven v. 12.07.1990 zur Rs. C-106/89.

<sup>619</sup> Vgl. PharmaR-Hdb-Reese/Holtorf, § 11 Rn. 11.

<sup>620</sup> Vgl. Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 12.

<sup>621</sup> Ebenda, Rn. 14.

<sup>622</sup> Ebenda.

<sup>623</sup> Ebenda.

<sup>624</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 1.

Umsetzung ist allerdings nicht ordnungsgemäß. Sie ist unvollständig, da sie sich entgegen der Verpflichtung aus Art. 12 Abs. 1 FRL nicht auf den Teilbetriebsbegriff der FRL erstreckt hat.<sup>625</sup> Denn das nationale Recht enthält keine Definition des Teilbetriebsbegriffs. Dementsprechend ist der europäische Teilbetriebsbegriff weder unmittelbar noch mittelbar<sup>626</sup> in einer nationalen Vorschrift implementiert.<sup>627</sup>

Zwar könnte argumentiert werden, dass das SEStEG ausdrücklich die FRL umsetzen sollte und sich die Umsetzung auf den Teilbetriebsbegriff erstrecke.<sup>628</sup> Angesichts der langen Tradition des nationalen Teilbetriebsbegriffs und der Tatsache, dass das UmwStG nicht ausschließlich auf dem Gemeinschaftsrecht beruht, hätte ein Umsetzungsakt eine entsprechende Aufnahme einer vom nationalen Teilbetriebsbegriff abweichenden Definition erfordert.<sup>629</sup>

Zwar wird sowohl in der FRL als auch im UmwStG mit dem Begriff des Teilbetriebs ein identisches Wort verwendet. Jedoch ist der europäische erstens nicht identisch mit dem nationalen Teilbetriebsbegriff. Zweitens zeigt die englische Fassung der FRL erhebliche Unterschiede in der Übersetzung, sodass nach dem Wortverständnis trotz Identität nicht von einer identischen Auslegung der Begriffe ausgegangen werden muss. Art. 2 Buchstabe j) der englischen Fassung beschreibt den Teilbetrieb als „*branch of activity*“. „*Branch*“ bedeutet in der deutschen Übersetzung nicht zwingend Teilbetrieb, sondern vielmehr Filialbetrieb, Geschäftszweig oder Niederlassung.<sup>630</sup> Bei einer Filiale liegt in der Regel kein Teilbetrieb vor, und eine Niederlassung ist grundsätzlich vom Teilbetrieb abzugrenzen, da es sich um einen eigenständigen Rechtsbegriff des deut-

---

<sup>625</sup> Vgl. als Beispielsfall der fehlerhaften Umsetzung neben der FRL beispielsweise LebensmittelR-Hdb-*Streinz*, III.C. Rn. 100d; ähnlich *Calliess/Ruffert-Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV, Rn. 52, der allgemein den Fall nennt, dass die Umsetzung den Anforderungen des Unionsrechts nicht entspricht.

<sup>626</sup> Dies hätte etwa durch einen Verweis erfolgen können, wobei dies den Vorgaben einer Umsetzung ebenfalls nicht entsprochen hätte.

<sup>627</sup> Vgl. *Frotscher/Maas-Mutscher*, UmwStG, § 20 Rn. 120; *Weier*, DStR 2008, 1002, 1005.

<sup>628</sup> Vgl. *Thömmes*, FS-Widmann, S. 601, nach dem Formulierungen wie etwa „im Sinne der Richtlinie“ unnötig oder sogar schädlich sind.

<sup>629</sup> Vgl. *Graw*, DB 2013, 1011, 1013; *Schmitt/Schloßmacher*, UmwStE 2011, S. 195.

<sup>630</sup> [www.dict.leo.org](http://www.dict.leo.org)

schen Rechts handelt.<sup>631</sup> Ins Englische übersetzt bedeutet Teilbetrieb vielmehr „*separable part of a business operations*“.<sup>632</sup>

Dem Teilbetrieb näher kommt die Übersetzung als Geschäftszweig. Dies gilt auch für die französische Fassung. Hier wird der Teilbetrieb als „*branche d'activité*“ bezeichnet. Im Französischen bedeutet dies einheitlich Beschäftigungs- oder Erwerbszweig bzw. Geschäfts- oder Tätigkeitsbereich.

Auch nach der Systematik des UmwStG ergibt sich nicht zwingend eine Umsetzung des europäischen Teilbetriebsbegriffs. Zwar wurden die §§ 20, 23 UmwStG a.F. durch eine einheitliche Regelung in § 20 UmwStG ersetzt, was teilweise als Einführung des europäischen Teilbetriebsbegriffs im gesamten UmwStG gewertet wird, da für § 23 UmwStG a.F. schon vorher der Begriff der FRL galt.<sup>633</sup> Dieses Verständnis ist jedoch aus der Systematik nicht zwingend, da dies umgekehrt als Aufgabe des europäischen zugunsten des nationalen Teilbetriebsbegriffs gewertet könnte. Dies gilt umso mehr, da es der nationale Gesetzgeber versäumt oder bewusst vermieden hat, eine klarstellende Definition einzufügen.

Auch nach der Teleologie der Vorschriften des UmwStG ergibt sich nicht zwingend, dass der nationale Gesetzgeber den europäischen Teilbetriebsbegriff umgesetzt hat. Eine Möglichkeit zur Umwandlung und Anpassung an die veränderten Wirtschaftsbedingungen kann durch beide Begriffsverständnisse erreicht werden kann, da jeder Begriff gegenüber dem anderen teilweise enger und weiter ist.

Letztlich hilft auch die Gesetzesbegründung des SEStEG nicht weiter, da der Gesetzgeber gegensätzliche Aussagen trifft, wenn er zum einen davon spricht, ein einheitliches europäisches System zu schaffen, und gleichzeitig betont, dass das materielle Recht nicht geändert werden soll.<sup>634</sup> Ersteres spricht für die Geltung des europäischen Teilbe-

---

<sup>631</sup> Vgl. beispielsweise §§ 13 ff. HGB (Zweigniederlassung) und § 21 ZPO (Besonderer Gerichtsstand der Niederlassung).

<sup>632</sup> [www.dict.leo.org](http://www.dict.leo.org).

<sup>633</sup> Vgl. Menner/Broer, BB 2003, 229, 232; S/H/S-Schmitt, UmwStG, 4. Aufl., § 23 Rn. 24 m.w.N..

<sup>634</sup> Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 25 f. („künftig gelten europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze“) bzw. S. 40 („materiell unverändert“).

triebsbegriffs, da europaweit ein einheitlicher Rechtsbegriff geschaffen werden könnte, Letzteres für die materielle Fortgeltung des bis dahin geltenden nationalen Teilbetriebsbegriffs.<sup>635</sup>

Für die fehlende ausdrückliche Umsetzung kann es unterschiedliche Gründe geben. Zum einen kann der Gesetzgeber von einer Identität zwischen nationalem und europäischem Teilbetriebsbegriff ausgegangen sein und eine Umsetzung für nicht erforderlich gehalten haben. Zum anderen kann der Gesetzgeber einen bestehenden Beurteilungsspielraum bezüglich seiner Umsetzungspflicht angenommen und die Definition bewusst nicht umgesetzt haben. Dann wäre die Reichweite der Umsetzungsverpflichtung zu diskutieren. Nach dem aktuellen Stand fehlt es jedenfalls an einer gesetzlich verankerten Einführung des europäischen Teilbetriebsbegriffs durch einen Umsetzungsakt in das nationale Recht.

#### **b) Richtlinienkonforme Auslegung des Umwandlungssteuergesetzes**

Die §§ 15, 20, 24 UmwStG können richtlinienkonform ausgelegt werden, so dass der europäische Teilbetriebsbegriff im Anwendungsbereich der FRL auch ohne Umsetzungsakt maßgeblich ist.

Die richtlinienkonforme Auslegung erweitert die klassischen nationalen Auslegungsgrundsätze um eine gemeinschaftsrechtliche Komponente. Dogmatisch begründet wird diese Erweiterung primär durch die Verpflichtungswirkung der Richtlinie nach Art. 288 Abs. 2 AEUV, das in der Richtlinie genannte Ziel zu erreichen und die Richtlinienvorgaben umzusetzen.<sup>636</sup> Diese Verpflichtungswirkung erstreckt sich nicht nur auf die Legislative, sondern auch auf die Judikative, die alle Maßnahmen zu ergreifen hat, die der Zielverfolgung dienen.<sup>637</sup> Die Erstreckung auf die Rechtsprechung ist erforderlich, da die Verpflichtungswirkung des Art. 288 Abs. 2 AEUV andernfalls zur Ineffektivität verurteilt wäre. Der Gesetzgeber kann lediglich ein abstraktes Gesetz schaffen,

---

<sup>635</sup> Die systematische Zusammenlegung der §§ 20, 23 UmwStG a.F. führt hier wegen Zweideutigkeit dieses Schrittes nicht zu einem anderen Verständnis.

<sup>636</sup> Vgl. Canaris, Die richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung im System der juristischen Methodenlehre, FS-Bydlinski, S. 47, 55; Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 3 f..

<sup>637</sup> Vgl. Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 4;

dessen konkrete Ausfüllung im Einzelfall der Rechtsprechung obliegt.<sup>638</sup> Auch der EuGH unterstützt diese Ansicht, wenn er ausführt, dass

*„die Pflicht der Mitgliedstaaten(...), alle zur Erfüllung dieser Verpflichtung geeigneten Maßnahmen (...) zu treffen, allen Trägern der öffentlichen Gewalt in den Mitgliedstaaten obliegen, und zwar im Rahmen ihrer Zuständigkeit auch den Gerichten.“<sup>639</sup>*

Der EuGH geht zum Teil über die reine Verpflichtungswirkung des Art. 288 Abs. 2 AEUV hinaus und stellt für solches Recht, das in Umsetzung einer Richtlinie erlassen wurde, eine Vermutung auf. In solchen Konstellationen habe

*„das Gericht (...) in Anbetracht des Artikels 249 Abs. 3 EG [heute Art. 288 Abs. 2 AEUV] davon auszugehen, dass der Staat, wenn er von dem ihm durch die (Richtlinien-)Bestimmung eingeräumten Gestaltungsspielraum Gebrauch gemacht hat, die Absicht hatte, den sich aus der Richtlinie ergebenden Verpflichtungen in vollem Umfang nachzukommen.“<sup>640</sup>*

Eine solche Vermutungsregel würde bedeuten, dass bei der Auslegung des nationalen Rechts stets davon ausgegangen werden müsste, dass der Gesetzgeber der bestehenden Umsetzungsverpflichtung in vollem Umfang nachkommen wollte. Danach würde ein konkreter Regelungszweck des nationalen Gesetzes hinter einen bloß zu vermutenden Willen des Gesetzgebers zurücktreten.<sup>641</sup>

Für den Teilbetriebsbegriff hätte dies eine doppelte Vermutung zur Folge. Erstens müsste von einem Umsetzungswillen hinsichtlich des Teilbetriebsbegriffs ausgegangen

---

<sup>638</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 56.

<sup>639</sup> EuGH, Urteil v. 10.04.1984, C-14/83, wobei der EuGH hier auf die Pflicht der Mitgliedstaaten aus Art. 5 EWG (heute Art. 4 Abs. 3 EUV) abstellt.

<sup>640</sup> EuGH, Urteil v. 05.10.2004, C-397/01 bis C-403/01 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 16.12.1993, C-334/92.

<sup>641</sup> Vgl. Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 28.

werden und zweitens müsste dieser mutmaßliche Wille gegenüber den anderen nationalen Auslegungsmethoden vorrangig sein, was einer interpretatorischen Vorrangregel zugunsten der subjektiven Auslegung gleichkäme.

Ein solcher Begründungsansatz für den europäischen Teilbetriebsbegriff ist nicht haltbar. Im UmwStG würden zwar die Voraussetzungen der Vermutungsregel vorliegen, weil das SEStEG (auch) der Umsetzung von Richtlinienvorgaben dient. Der Begründungsansatz würde jedoch nicht auf das nationale Recht angewendet werden können, welches nicht zur Umsetzung einer Richtlinie erlassen wurde.<sup>642</sup> Für solches Altrecht müsste die Fiktion gelten, dass auch dieses Recht vom Umsetzungswillen erfasst ist.<sup>643</sup> Ebenfalls unzutreffend ist der Ansatz, wenn der Gesetzgeber die Umsetzung deswegen unterlässt, weil er von der Vollständigkeit der nationalen Regelungen im Hinblick auf die Umsetzungsverpflichtung ausgeht.<sup>644</sup>

Weit schwerer wiegt die fehlende europarechtliche Tragweite einer solchen Vermutungswirkung. Die Vermutungsregel trifft keinerlei Aussage über die Reichweite europarechtlicher Vorgaben oder die richtlinienkonforme Auslegung als besonderen Aspekt der Methodenlehre, sondern bezieht sich alleine auf die Auslegung des Umsetzungsakts mittels nationaler Methoden.<sup>645</sup>

Letztlich greift eine solche Auslegungsregel in die Rechtsmethodenhoheit der einzelnen Mitgliedsstaaten ein, wenn ein Vorrang europäischer Rechtsakte oder -begriffe allein dadurch erreicht wird, dass innerhalb der klassischen nationalen Auslegungsmethoden eine anderweitige Gewichtung vorgenommen wird, indem eine interpretatorische Vorrangregel zugunsten eines Teilaspektes der Auslegung gelten soll. Für einen solchen Eingriff fehlt es sowohl an einer nationalen als auch einer europarechtlichen Grundlage.<sup>646</sup>

---

<sup>642</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 50.

<sup>643</sup> Ebenda.

<sup>644</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 50 f.; mit Blick auf den Teilbetriebsbegriff des UmwStG ist dies für den vorliegenden Fall denkbar, wenn der Gesetzgeber von einer Identität zwischen nationalem und europäischem Teilbetriebsbegriff ausgegangen ist.

<sup>645</sup> Vgl. Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 29a; Canaris, FS-Bydlinski, S. 50.

<sup>646</sup> Vgl. Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 29a; Canaris, FS-Bydlinski, S. 64.

Die Verpflichtungswirkung der Richtlinie stellt durch das Gebot der richtlinienkonformen Auslegung vielmehr eine Methode dar, die unabhängig von der jeweiligen nationalen Methodenlehre Gültigkeit besitzen muss und die nationalen Auslegungsgrundsätze ergänzt.<sup>647</sup>

Der Vorrang dieses unmittelbar aus dem Unionsrecht stammenden Auslegungskanons beruht keinesfalls auf dem reinen Vorrang des Unionsrechts vor dem Recht der Mitgliedsstaaten. Ein solcher derogativer Vorrang der richtlinienkonformen Auslegung nach dem Grundsatz „*lex superior derogat legi inferiori*“ liegt nicht vor, weil es sich bei der Richtlinie schon nicht um „*lex*“ handelt, sondern Richtlinien grundsätzlich primär ein Gesetzgebungsauftrag an die Mitgliedsstaaten sind.<sup>648</sup>

Andererseits muss die richtlinienkonforme Auslegung einen Status einnehmen, der zwar nicht in die Hoheit der nationalen Auslegungsmethoden eingreift, gegenüber diesen jedoch vorrangig ist. Eine reine Abwägungslösung zugunsten der richtlinienkonformen Auslegung scheidet demnach aus, da bei einer solchen Abwägungslösung die einzelnen Methoden gleichwertig nebeneinander stehen und das Ergebnis von einer Einzelfallentscheidung zugunsten einzelner Auslegungsaspekte abhängt.<sup>649</sup>

Dies kann nur dadurch vermieden werden, dass die Auslegungskriterien nicht gewichtet werden, sondern Vorrangregeln zugunsten einzelner Auslegungsbestandteile begründet werden. Im Falle einer Kollision zwischen zwei Kriterien wird diese nicht durch Abwägung, sondern mit Hilfe dieser Vorrangregel gelöst.<sup>650</sup> Dies kann als „*interpretatorischen Vorrangregel*“ der richtlinienkonformen Auslegung bezeichnet werden, wobei die Grenze dieser Auslegung dort gezogen werden muss, wo das mit Hilfe der richtlinienkonformen Auslegung gefundene Ergebnis im Hinblick auf das Ergebnis nach rein nationalen Grundsätzen „*contra-legem*“<sup>651</sup> wäre.

---

<sup>647</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 79.

<sup>648</sup> Ebenda, S. 53.

<sup>649</sup> Ebenda, S. 65.

<sup>650</sup> Vgl. auch die Beispiele bei Canaris, FS-Bydlinski, S. 66.

<sup>651</sup> Der EuGH hierzu in seinem Urteil v. 16.06.2005, C-105/03: „*Ferner darf der Grundsatz konformer Auslegung nicht zu einer Auslegung contra legem des nationalen Rechts führen.*“

Der Unterschied zu der Vorrangregel zugunsten der subjektiven Auslegung besteht darin, dass die richtlinienkonforme als ein Aspekt neben die nationalen Auslegungsgrundsätze tritt und nicht in deren Verhältnis untereinander eingreift. Anders ausgedrückt, es besteht keine interpretatorische Vorrangregel zugunsten der subjektiven, sondern zugunsten der richtlinienkonformen Auslegung als eigenständigem Auslegungskanon. Auf diese Art wird einerseits das Verhältnis zwischen Unions- und nationalem Recht gewahrt. Eine Richtlinie ist „*zwar nicht ‚lex‘, wohl aber in gewissem Sinne ‚superior‘*“<sup>652</sup> und nimmt daher am Vorrang des EG-Rechts teil. Andererseits lässt diese Vorrangregel die klassischen nationalen Auslegungsmethoden unangetastet. Ein Eingriff in die rein nationale Methodenhoheit findet nicht statt.<sup>653</sup> Schließlich dient die interpretatorische Vorrangregel der Effektivität des Unionsrechts. Eine Abwägungslösung würde den Gesetzgeber zu einem Eingreifen verpflichten, da eine solche die Umsetzung der Richtlinie nicht dauerhaft gewährleisten könnte und eine Verletzung der Umsetzungsverpflichtung des Art. 288 Abs. 2 AEUV darstellen würde.<sup>654</sup>

Für unbestimmte Rechtsbegriffe wie den Teilbetriebsbegriff fasst *Canaris* die Wirkungsweise dieser interpretatorischen Vorrangregel zugunsten der richtlinienkonformen Auslegung wie folgt zusammen:

*„Insgesamt ist die Wirkungsweise (...) dadurch gekennzeichnet, dass diese (...) unbestimmte Rechtsbegriffe ohne weiteres, d.h. ohne Abstützung durch zusätzliche Argumente, inhaltlich füllt und sich bei Gegenläufigkeit sonstiger Auslegungskriterien unabhängig von deren Gewicht ohne Abwägung durchsetzt.“*<sup>655</sup>

Hiernach müsste das UmwStG richtlinienkonform ausgelegt werden, sodass für den Teilbetrieb der europäische Begriff maßgeblich wäre.

---

<sup>652</sup> Canaris, FS-Bydlinski, S. 69.

<sup>653</sup> A.A. Methodenlehre-*Roth*, § 14 Rn. 26, wonach die interpretatorische Vorrangregel dazu führt, dass einer nationalen Auslegungsmethode der Vorrang gegenüber den anderen Methoden eingeräumt wird.

<sup>654</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 70.

<sup>655</sup> Ebenda, S. 73.

Dies kann allerdings nur dann gelten, wenn das nationale Recht die Möglichkeit zu einer richtlinienkonformen Auslegung zulässt. Der EuGH führt aus, es sei

*„Sache des nationalen Gerichts, das zur Durchführung der Richtlinie erlassene Gesetz unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den ihm das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts auszulegen und anzuwenden.“<sup>656</sup>*

Eine richtlinienkonforme Auslegung ist danach nur dann durchführbar, wenn es nach den Maßstäben des nationalen Rechts durch das Vorhandensein eines Beurteilungsspielraums zulässig ist.<sup>657</sup> Die Auslegung hat sich „soweit wie möglich“ an Wortlaut und Zweck der Richtlinie zu orientieren.<sup>658</sup>

Aus diesem Grund ist der Auslegungsvorgang von Richtlinienrecht zweistufig. Zunächst ist ohne Beachtung der richtlinienkonformen Auslegung mittels der klassisch nationalen Methoden zu überprüfen, ob das nationale Recht den erforderlichen Beurteilungsspielraum einräumt. Sodann ist das erforderliche Ergebnis mit den Anforderungen der Richtlinie zu überprüfen.<sup>659</sup> Der Weg zu einer richtlinienkonformen Auslegung ist hiernach gesperrt, wenn nach dem ersten Schritt ein eindeutiges Ergebnis erzielt wird, welches nicht mit der Richtlinie in Einklang gebracht werden kann. Eine solche Konstellation ist gegeben, wenn (i) nach dem Ergebnis der Auslegung kein hinreichender Beurteilungsspielraum für eine richtlinienkonforme Auslegung gegeben ist oder (ii) das nach der Richtlinie zu fordernde Ergebnis nur durch ein Contra-legen-Judizieren erreicht werden kann.<sup>660</sup> Freilich überschneiden sich beide Fallgruppen dann, wenn der Beurteilungsspielraum deswegen nicht besteht, weil jedes andere Ergebnis contra legem wäre.

---

<sup>656</sup> EuGH, Urteil v. 10.04.1984, C-14/83.

<sup>657</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 58; Methodenlehre-Roth, § 14 Rn. 26; Auer, Neues zu Umfang und Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung, NJW 2007, 1106, 1107.

<sup>658</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 27.06.2000, Rs C-240/98 bis C-244/98, Slg 2000, I-494.

<sup>659</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 80.

<sup>660</sup> Ebenda; Auer, NJW 2007, 1106, 1108.

Im Falle des Teilbetriebsbegriffs liegt keine der beiden Fallgruppen vor. Erstens gibt das Auslegungsergebnis nach rein nationalen Auslegungsmethoden gerade keinen festen Begriff vor, sondern zeigt lediglich an, dass der europäische Teilbetriebsbegriff nicht zwingend ist und neben diesem der nationale gelten könnte. Zweitens wäre eine Verwendung des Teilbetriebsbegriffs der FRL sicherlich nicht *contra legem*, da es sich bei diesem um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, dessen inhaltliche Ausfüllung gerade erforderlich ist.

### c) Unmittelbare Anwendung der Fusionsrichtlinie

Neben der Möglichkeit der richtlinienkonformen Auslegung des UmwStG kann eine Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs im Anwendungsbereich der FRL auch ohne Umsetzungsakt durch die subsidiär zu prüfende unmittelbare Anwendung der FRL begründet werden.

Der nationale Gesetzgeber hat die Frist zur vollständigen Umsetzung der FRL verstreichen lassen. Denn die ursprüngliche Fassung der FRL, Richtlinie 90/434/EG des Rates vom 23.07.1990, enthielt in Teil I Buchstabe b) bereits eine europäische Teilbetriebsdefinition. Gemäß Teil V hätte die FRL bis zum 01.01.1992 umgesetzt werden müssen.

Auch an der Unbedingtheit der FRL hinsichtlich der Umsetzung des Teilbetriebsbegriffs bestehen keine Zweifel. Denn die Prüfung dieses Merkmals bemisst sich nach den Grundsätzen des EuGH nur in Bezug auf die konkrete Bestimmung im Einzelfall, also auf die Verpflichtung zur Umsetzung des Teilbetriebsbegriffs.<sup>661</sup> Dass dem nationalen Gesetzgeber hier ein gegen die unmittelbare Anwendung sprechender Beurteilungsspielraum eingeräumt werden sollte, ist aus der FRL nicht zu entnehmen.<sup>662</sup> Gegenbeispiel ist Art. 10a Abs. 1 FRL, der den Mitgliedstaaten hinsichtlich steuerlich transparenter Gesellschaften ein Wahlrecht bei der Umsetzung der Richtlinie lässt.

Innerhalb der Literatur ist allerdings umstritten, ob die FRL auch hinreichend bestimmt genug für eine unmittelbare Anwendung ist. Voraussetzung ist, dass sich aus der FRL hinreichend bestimmte Ansprüche des Einzelnen ableiten lassen und diese daher „*justi-*

---

<sup>661</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 14.07.1994, C-91/92; EuGH, Urteil v. 22.02.1990, C-221/98.

<sup>662</sup> Bereits gegen einen Umsetzungsspielraum hinsichtlich der gesamten FRL Jannott/Frodermann, Handbuch SE, S. 460.

ziabel“<sup>663</sup> ist.<sup>664</sup> Dies wird in der Literatur zumeist entweder ohne nähere Begründung verneint<sup>665</sup> oder bejaht<sup>666</sup>. Gegen eine hinreichende Bestimmtheit lässt sich anführen, dass zumindest das einfache Abschreiben der Regelungen der FRL einer Umsetzung nicht genügen würde.<sup>667</sup> Das FG Köln führt in seiner Entscheidung vom 14.08.2008 zu Art. 8 FRL aus:

*„Die Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendung der FRL liegen vor. (...). Die Regelung des Art. 8 Abs. 1, Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Buchst. b FRL ist (...) hinreichend genau (...). Sie bringt zweifelsfrei zum Ausdruck, dass die Spaltung einer steuerpflichtigen ... S.A. unter Auflösung ohne Abwicklung gegen Gewährung von Anteilen an die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschafter der S.A. nicht zu einer Besteuerung des Veräußerungsgewinns führen darf, wenn die Gesellschafter die Buchwerte fortführen. Der Zweck der Vorschrift, steuerneutrale Umstrukturierungen zu ermöglichen, um damit, wie in der Präambel der FRL ausgeführt, Beschränkungen des Gemeinsamen Marktes zu verhindern, ist eindeutig.“<sup>668</sup>*

Dieser Gedanke lässt sich auf den Teilbetriebsbegriff übertragen. Denn den Regelungen über Umwandlungen unter Beteiligung von Teilbetrieben liegt ebenfalls der Zweck zugrunde, solche Umwandlungen dann steuerneutral zu ermöglichen, wenn Teilbetriebe übertragen werden. Hieraus lässt sich für den Steuerpflichtigen – unabhängig von der

---

<sup>663</sup> Herrmann/Michl, Wirkungen von EU-Richtlinien, JuS 2009, 1065, 1066.

<sup>664</sup> Vgl. Husmann, Die Richtlinien der Europäischen Union, NZS 2010, 655, 660 f..

<sup>665</sup> Vgl. Schmidtman, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 446; S/H/S-Hörtnagl, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 1 Rn. 40

<sup>666</sup> Vgl. Kessler/Achilles/Huck, Die Europäische Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen nationalem Steuergesetzgeber und EuGH, IStR 2003, 715, 717; Engert, Umstrukturierungen unter Beteiligung von EU-Auslandsgesellschaften im deutschen Recht, DStR 2004, 664, 666; Wassermeyer, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613, 617.

<sup>667</sup> Mit diesem Ansatz Jannott/Frodermann, Handbuch SE, S. 460.

<sup>668</sup> FG Köln, Urteil v. 14.08.2008, 13 K 3592/04.

Umsetzung der FRL in das nationale Recht – ein Anspruch auf diese Steuerneutralität der Umstrukturierung ableiten, wenn die Voraussetzungen einer nach der FRL steuerneutralen Umwandlung vorliegen, also europäische Teilbetriebe übertragen werden. Dieser Anspruch ergibt sich unmittelbar und eindeutig aus der Richtlinie.

## **2. Prinzip der Meistbegünstigung als Grenze der unmittelbaren Anwendung und richtlinienkonformen Auslegung**

Die unmittelbare Anwendung von Richtlinien und die richtlinienkonforme Auslegung sind zum einen auf den Anwendungsbereich der FRL beschränkt. Denn eine unmittelbare Anwendung der FRL kann sich diese bereits denklogisch nur auf den Anwendungsbereich beschränken.

Auch ist eine richtlinienkonforme Auslegung in diesem Bereich nicht möglich. Denn die inhaltliche Reichweite der jeweiligen Richtlinie bildet eine Grenze der interpretatorischen Vorrangregel.<sup>669</sup> Wenn die Vorrangregel ihren Geltungsgrund im Unionsrecht hat, dann kann ihr Einfluss nicht weiter gehen als die Geltung des Unionsrechts selbst. Die Vorrangregel zugunsten der richtlinienkonformen Auslegung muss sich demnach zwangsläufig auf den Anwendungsbereich der Richtlinie beschränken.<sup>670</sup> Insofern muss sie sich zugunsten des europäischen Teilbetriebsbegriffs auf die Regelungen des UmwStG beschränken, die zum Anwendungsbereich der FRL gehören.

Zum anderen gilt als weitere Grenze für die unmittelbare Anwendung von Richtlinien und die richtlinienkonforme Auslegung das „Prinzip der Meistbegünstigung“.<sup>671</sup> Dies beruht auf der Überlegung, dass eine vollumfängliche Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs auf das UmwStG in der Form des SEStEG für den Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall günstiger ist als die Anwendung des nationalen Teilbetriebsbegriffs, da dieser teilweise weiter ist als der europäische.

---

<sup>669</sup> Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 41.

<sup>670</sup> Canaris, FS-Bydlinski, S. 74; Piepenbrock/Schulze, Die Grenzen richtlinienkonformer Auslegung, WM 2002, 525, 528.

<sup>671</sup> Vgl. hierzu bereits Hinweise in Fußnote 18.

Für die unmittelbare Anwendung von Richtlinien ergibt sich diese Begrenzung bereits aus dem Sinn und Zweck, auf diesem Weg einerseits die sich aus der Richtlinie ergebenden Ansprüche des Bürgers gegenüber dem Staats zu sichern und andererseits den Staat für die fehlerhafte Umsetzung zu sanktionieren. Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des EuGH:

*„Der Gerichtshof hat jedoch in ständiger Rechtsprechung auch entschieden, dass eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen kann, so dass ihm gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche nicht möglich ist“<sup>672</sup>*

Daraus folgt, dass eine sog. umgekehrte vertikale Wirkung von Richtlinien zu Lasten des Bürgers nicht zulässig ist.

Für die richtlinienkonforme Auslegung gilt dies ebenfalls. Denn die Umsetzungsverpflichtung der Richtlinie beschränkt sich im Rahmen des allgemeinen Grundsatzes des *effet utile* darauf, dass das nationale Recht die Ziele und Zwecke des Unionsrechts nicht unionsrechtswidrig erschweren darf, weshalb es dem nationalen Gesetzgeber unbenommen ist, eine Erleichterung gegenüber den Richtlinienvorgaben zu regeln.<sup>673</sup> Eine solche lässt die FRL in jedem Fall zu, da diese steuerneutrale Umwandlungen ausdrücklich erleichtern soll.<sup>674</sup> Die Ansicht<sup>675</sup>, die mit Blick auf die angestrebte Vollharmonisierung eine Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen ablehnt, verkennt, dass nach

---

<sup>672</sup> EuGH, Urteil v. 03.05.2005, C-387/02,

<sup>673</sup> Vgl. Herlinghaus, Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs, FS-Meilicke, S. 159, 173, 175; Strobl-Haarmann, FS-Widmann, S. 553, 559; Beinert/Benecke, Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, FR 2010, 1009, 1019; Frotscher/Maas-Frotscher, UmwStG, § 15 Rn. 85, H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 100; R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 126; W/M-Schießl, UmwStG, § 15 Rn. 47; Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.5; Goebel/Ungemach, DStZ 2012, 353, 365; Haase/Hruschka-Weggenmann/Bernheim, UmwStG, § 15 Rn. 47.

<sup>674</sup> Vgl. Blumers, BB 2011, 2204, 2206; a.A.

<sup>675</sup> Vgl. Rasche, Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 149, 153.

dem Unionsrecht keine Verpflichtung zur Implementierung des restriktiveren europäischen Teilbetriebsbegriffs besteht, sofern der nationale Teilbetriebsbegriff gegenüber dem der FRL weiter ist. Denn die interpretatorische Vorrangregel kann nur dann ihren unionsrechtlichen Geltungsanspruch nur erheben, wenn die richtlinienkonforme Auslegung zur Korrektur von europarechtswidrigem nationalem Recht notwendig ist. Dort, wo eine solche Korrektur nicht erforderlich ist, bleibt es nach dem Prinzip der Meistbegünstigung bei der Anwendung des nationalen Teilbetriebsbegriffs.

Dementsprechend sind für die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs folgende Fallgruppen zu differenzieren:

Erfüllt das Einbringungsobjekt die Voraussetzungen des nationalen Teilbetriebs nicht, so hat der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung einen Anspruch auf Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs, wenn dessen Voraussetzungen vorliegen.

**Beispiel 1:** Der von A in die X GmbH eingebrachte Teilbetrieb<sup>676</sup> übt dieselbe gewerbliche Tätigkeit wie das verbleibende Unternehmen des A aus. Für sich gesehen kann der Teilbetrieb selbstständig am Markt auftreten.

**Lösung:** In einem solchen Fall führt die Anwendung des nationalen Teilbetriebsbegriffs zu einer Versagung der Voraussetzungen des § 20 UmwStG, da sich die Tätigkeit des Einbringungsobjektes nicht hinreichend vom Gesamtbetrieb unterscheidet. Da dies nach dem europäischen Teilbetriebsbegriff nicht erforderlich ist, führt eine richtlinienkonforme Auslegung zur Anwendung des § 20 UmwStG.

Erfüllt dagegen das Einbringungsobjekt die Voraussetzungen des nationalen, nicht hingegen die Voraussetzungen des europäischen, so muss es bei der Anwendung des nationalen Teilbetriebsbegriffs bleiben.

**Beispiel 2:** Dem von A in die X GmbH eingebrachten Teilbetrieb sind im Zuge der Übertragung sämtliche funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter zugeordnet worden. Hinsichtlich eines funktional unwesentlichen Betriebsgrundstücks unterblieb die Zuordnung. Dieses Betriebsgrundstück diente als Sicherungsmittel für einen Betriebsmittelkredit des Teilbetriebs.

---

<sup>676</sup> Das Wort Teilbetrieb wird in den folgenden Beispielen untechnisch im Sinne einer Wirtschaftseinheit des Gesamtbetriebs verwendet.

**Lösung:** In dieser Konstellation liegen bei Anwendung des europäischen Teilbetriebs die Voraussetzungen des § 20 UmwStG nicht vor, da dem Teilbetrieb nicht sämtliche zuordenbaren Wirtschaftsgüter zugeordnet wurden. Das funktional unwesentliche Betriebsgrundstück fungierte als Sicherungsmittel. Hingegen genügt für die Anwendung des nationalen Teilbetriebsbegriffs die Zuordnung sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen.

Erfüllt das Einbringungsobjekt weder alle Voraussetzungen des nationalen noch des europäischen Teilbetriebsbegriffs, liegen jedoch bei gemischter Anwendung beider Begriffe die Teilbetriebsvoraussetzungen vor, hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Anwendung des für ihn jeweils günstigeren Begriffs.

**Beispiel 3:** Der von A in die X GmbH eingebrachte Teilbetrieb übt dieselbe gewerbliche Tätigkeit wie das verbleibende Unternehmen des A aus. Für sich gesehen kann der Teilbetrieb selbstständig am Markt auftreten. Dem von A in die X GmbH eingebrachten Teilbetrieb sind im Zuge der Übertragung sämtliche funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter zugeordnet worden. Hinsichtlich eines funktional unwesentlichen Betriebsgrundstücks unterblieb die Zuordnung. Dieses diente als Sicherungsmittel für einen Betriebsmittelkredit des Teilbetriebs.

**Lösung:** In dieser Konstellation wären weder bei vollständiger Anwendung des europäischen noch des nationalen Teilbetriebsbegriffs die Voraussetzungen des § 20 UmwStG erfüllt. In solchen Fällen muss es nach dem Prinzip der Meistbegünstigung für den Steuerpflichtigen teilweise zur Anwendung des nationalen Teilbetriebs kommen, wenn es um die Zuordnung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen geht. Hingegen muss der europäische Teilbetriebsbegriff hinsichtlich der Voraussetzung „Selbstständigkeit des Teilbetriebs“ angewendet werden.

Letztlich führt das Prinzip der Meistbegünstigung dazu, dass der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung einen Anspruch auf die Anwendung des für ihn günstigeren Teilbetriebsbegriffs hat. Für den Fall, dass der europäische weiter ist als der nationale Teilbetriebsbegriff, ergibt sich dies entweder aus der Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung des Umsetzungsgesetzes der Richtlinie oder aus der unmittelbaren Anwendung der FRL.

Ist der europäische Teilbetriebsbegriff hingegen restriktiver, folgt der Anspruch aus der Begrenzung der richtlinienkonformen Auslegung nach dem Grundsatz des *effet utile* aus ihrer Zwecksetzung, eine europarechtswidrige Anwendung des Teilbetriebsbegriffs zu unterbinden. Eine unmittelbare Richtlinienanwendung findet hier ebenfalls nicht statt.

## II. Geltung außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie

### 1. Gespaltene und einheitliche Auslegung hybrider Rechtsnormen

Wenngleich sich die Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs außerhalb des Anwendungsbereichs der FRL weder aus der unmittelbaren Anwendung, noch aus der richtlinienkonformen Auslegung des UmwStG ergibt, so muss dennoch geprüft werden, ob sich etwas anderes dadurch ergibt, dass es sich bei den §§ 15, 20, 24 UmwStG um sog. „hybride“ Normen handelt. Hierbei handelt es sich um solche Vorschriften, deren Anwendungsbereich teilweise auf einer europäischen Richtlinie und teilweise auf einer autonomen Entscheidung des nationalen Gesetzgebers beruht.<sup>677</sup>

Der hybride Charakter des UmwStG in der Form des SEStEG entsteht dadurch, dass die Vorschriften im Anwendungsbereich auch auf reine Inlandsfälle anzuwenden sind und die FRL nur grenzüberschreitende Umwandlungen erfasst.<sup>678</sup> Für § 24 UmwStG gilt die Besonderheit, dass hier sowohl eine Erweiterung des örtlichen als auch des persönlichen Anwendungsbereichs gegeben ist, da eine Überschneidung des Anwendungsbereichs der FRL und des § 24 UmwStG nur bei grenzüberschreitenden Einbringungen unter Beteiligung von hybriden EU-/EWR-Personengesellschaften besteht.

Der Bereich des UmwStG, der nicht in den Anwendungsbereich der FRL fällt, kann als Überschussbereich oder überschießender Teil des Umsetzungsgesetzes bezeichnet werden.

Das Zusammenspiel zwischen der Beschränkung von unmittelbarer Richtlinienanwendung und richtlinienkonformer Auslegung auf den Anwendungsbereich der Richtlinie einerseits und dem hybriden Charakter der §§ 15, 20, 24 UmwStG andererseits führt zu einer „Spaltung“ der Vorschriften. Denn innerhalb des Anwendungsbereichs der FRL ist eine Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs mit der Einschränkung nach dem Prinzip der Meistbegünstigung geboten, während diese außerhalb des Anwendungsbereichs zumindest nicht mit der unmittelbaren Anwendung oder der richtlinienkonformen

---

<sup>677</sup> Drexl, Die gemeinschaftsrechtliche Pflicht zur einheitlichen Auslegung hybrider Rechtsnormen, FS-Heldrich, S. 75.

<sup>678</sup> Zum hybriden Charakter aufgrund einer Erweiterung des örtlichen Anwendungsbereichs Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 12; Drexl, FS-Heldrich, S. 73.

Auslegung begründet werden kann. Bleibt es bei diesem Ergebnis, kommt es bei hybriden Rechtsnormen zu einer gespaltenen Auslegung.

Eine andere Möglichkeit besteht in der einheitlichen Auslegung der Norm. Dies bedeutet im Umkehrschluss zur gespaltenen Auslegung, dass die Normen sowohl innerhalb als auch außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie „richtlinienkonform“ ausgelegt werden müssen. Dies kann – in Abgrenzung zur richtlinienkonformen Auslegung innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie – als *überschießend-richtlinienkonforme Auslegung* bezeichnet werden. Diese unterliegt ebenfalls dem Prinzip der Meistbegünstigung und beschränkt sich darauf, die Auslegung innerhalb des Anwendungsbereichs auf die Fälle zu übertragen, die außerhalb des Anwendungsbereichs der jeweiligen Richtlinie liegen.

Ob eine überschießend-richtlinienkonforme Auslegung geboten ist, ist zum einen aus der Perspektive des Gemeinschaftsrechts zu untersuchen. Zum anderen kann sie sich aus den nationalen Auslegungsgrundsätzen ergeben, wobei zwischen der Auslegung nach den vier klassischen Auslegungsregeln Wortlaut, Systematik, Teleologie und Historie und der verfassungskonformen Auslegung zu unterscheiden ist.

## **2. Überschießend-richtlinienkonforme Auslegung aus der Perspektive des Gemeinschaftsrechts**

### **a) Fehlende Rechtsgrundlage im Gemeinschaftsrecht**

Jeder Eingriff in die Souveränität der Mitgliedsstaaten bedarf einer Rechtsgrundlage im Gemeinschaftsrecht. Für die überschießend-richtlinienkonforme Auslegung wird teilweise auf Art. 4 Abs. 3 EUV zurückgegriffen, der besagt:<sup>679</sup>

*„Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgaben und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.“*

---

<sup>679</sup> Vgl. Drexl, FS-Heldrich, S. 83 f.

Vertreter der überschießend-richtlinienkonformen Auslegung argumentieren, dass die einheitliche Auslegung hybrider Rechtsnormen die Kehrseite dieser Unterlassungspflicht darstelle und Teil des *effet utile* sei.<sup>680</sup> Dieser Sichtweise liegt der Gedanke zugrunde, dass eine freiwillige Rechtsangleichung möglich sei, der nationale Gesetzgeber in diesem Fall jedoch eine Gefährdung der Ziele der Gemeinschaft ausschließen müsse.<sup>681</sup> So bestehe bei einer in diesem Zusammenhang vorgenommenen abweichenden Deutung die Gefahr, dass diese auf Sachverhalte abfärbe, die im Anwendungsbereich einer Richtlinie liegen.<sup>682</sup> Bezogen auf den Teilbetriebsbegriff und die FRL würde das bedeuten, dass beispielsweise Teile des nationalen Teilbetriebsverständnisses auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung finden, obwohl der europäische Teilbetriebsbegriff weniger restriktiv wäre. Die Gefahr dieser Europarechtswidrigkeit, die durch die richtlinienkonforme Auslegung im Anwendungsbereich der FRL gerade überwunden wurde, bliebe bei einer gespaltenen Auslegung bestehen, sodass die Durchsetzung des Richtlinienrechts in ihrem Anwendungsbereich und die Integrität der Gemeinschaftsordnung eine gemeinschaftsrechtliche Pflicht zur einheitlichen Auslegung legitimieren.<sup>683</sup> In diesem Sinne beschreibe auch der EuGH eine Pflicht des Staates zur Anpassung des nationalen Rechts, wenn eine gesplattene Auslegung die Ziele der Gemeinschaft gefährde:

*"Falls ein und dieselbe Vorschrift in einer in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallenden Situation unangewendet bleiben müsste, in einer nicht in diesen Anwendungsbereich fallenden Situation jedoch weiterhin angewandt werden könnte, wäre das zuständige Organ des betreffenden Staates*

---

<sup>680</sup> Ebenda, S. 84.

<sup>681</sup> Vgl. Roth, *Europäisches Recht und nationales Recht*, 50 Jahre BGH, S. 884.

<sup>682</sup> Ebenda, S. 884; ähnlich Herzig/Rieck, *Europäisierung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung*, IStR 1998, 309, 317, die die Pflicht betont, dass das Gemeinschaftsrecht in den Mitgliedsstaaten dieselbe Wirkung entfalten muss, damit es nicht zu einer unterschiedlichen Auslegung im unmittelbaren Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts kommt.

<sup>683</sup> Vgl. Drexler, FS-Heldrich, S. 86.

*verpflichtet, diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen, soweit sie die sich aus Gemeinschaftsvorschriften ergebenden Rechte beeinträchtigen könnte.*<sup>684</sup>

Entscheidend für die Beseitigungspflicht der Mitgliedsstaaten soll der Grad der befürchteten Verwirrung des Rechtsverkehrs sein.<sup>685</sup> Ebenfalls maßgeblich sei auf nationaler Ebene der Wille des Gesetzgebers zur Schaffung von einheitlichen Wettbewerbsbedingungen.<sup>686</sup> Auch hier wird mit einer entsprechenden EuGH-Rechtsprechung argumentiert.<sup>687</sup>

Der nationale Gesetzgeber könne einer nach diesen Grundsätzen bestehenden einheitlichen Auslegung nach dieser Ansicht nur dadurch entgegenwirken, dass er sich im überschießenden Bereich für eine gespaltene Norm, letztlich also für eine systematisch gespaltene Umsetzung entscheide.<sup>688</sup> Da dies im UmwStG nicht der Fall sei, müsse der Teilbetriebsbegriff einheitlich ausgelegt werden.

Ferner spreche für eine Unterlassungspflicht hinsichtlich der gespaltenen Auslegung aus Art. 4 Abs. 3 EUV, dass der Gesetzgeber im UmwStG bewusst einen einheitlichen und teilweise auf gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben beruhenden Teilbetriebsbegriff gewählt habe.<sup>689</sup>

Meines Erachtens ist dieser Rückgriff auf Art. 4 Abs. 3 EUV nicht zwingend. Vielmehr fehlt es an einer Rechtsgrundlage im europäischen Primärrecht, sodass eine überschießend-richtlinienkonforme Auslegung einen Eingriff in die Souveränität der Mitgliedsstaaten darstellt. Denn die Europäische Union hat als Normsetzer der Richtlinie mit der Schaffung eines Anwendungsbereichs nicht nur eine Grenze der Umsetzungsverpflichtung an die Mitgliedsstaaten gesetzt, sondern auch die erstrebte Rechtsangleichung auf diesen Anwendungsbereich beschränkt. Nichts anderes kann sich daraus ergeben, dass

---

<sup>684</sup> EuGH, Urteil v. 16.07.1998 - Rs C 264/96.

<sup>685</sup> Vgl. Drexl, FS-Heldrich, S. 84.

<sup>686</sup> Ebenda, S. 85.

<sup>687</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 17.07.1997, C-28/95; vgl. zur ausführlichen Analyse des Urteils S. 217 ff.

<sup>688</sup> Vgl. Roth, 50 Jahre BGH, S. 884 f.; Vorbild hierfür wären beispielsweise die §§ 20, 23 UmwStG a.F..

<sup>689</sup> Vgl. Herlinghaus, Europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs?, FS-Meilicke, S. 175 f., R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 59b.

der nationale Gesetzgeber den Anwendungsbereich des nationalen Rechts den Regelungen der Richtlinie anpasst. Das Gemeinschaftsrecht kann in solchen Fällen nicht mittels einer gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung von den Mitgliedsstaaten verlangen, die Norm einheitlich im Sinne der Richtlinie auszulegen.<sup>690</sup>

Fehlt es an einer Rechtsgrundlage, verbleiben nach Art. 4 Abs. 1 EUV alle nicht der Europäischen Union übertragenen Zuständigkeiten gemäß Art. 5 EUV bei den Mitgliedsstaaten. Art. 5 Abs. 2 EUV regelt dieses Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung:

*„Nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung wird die Union nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig, die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben. Alle der Union nicht in den Verträgen übertragenen Zuständigkeiten verbleiben bei den Mitgliedstaaten.“*

Wenn der dogmatische Ursprung der richtlinienkonformen Auslegung die Pflicht der Mitgliedsstaaten zur Umsetzung der Richtlinie aus Art. 288 Abs. 2 AEUV ist und die richtlinienkonforme Auslegung nach europarechtlichen Grundsätzen durch den Inhalt und den Anwendungsbereich der Richtlinie begrenzt ist, dann kann diese dem Europarecht immanente Begrenzung des Regelungsauftrages nicht durch eine überschießend richtlinienkonforme Auslegung korrigiert werden.<sup>691</sup> Daraus folgt:

*„Es gibt kein Gemeinschaftsrecht außerhalb des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts.“<sup>692</sup>*

---

<sup>690</sup> Vgl. Calliess/Ruffert-Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 Rn. 83; Grabitz/Hilf/Nettesheim-Martenczuk, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 Rn. 151.

<sup>691</sup> Vgl. Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 25; ähnlich Weis, Gespalten oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter hybrider Rechtsnormen in nationalen Rechtsordnungen, EuZW 2012, 733, 734.

<sup>692</sup> GA Darmon, Schlussanträge v. 03.07.1990 zu C-297/88 und C-197/89.

Die Sichtweise, die eine einheitliche Auslegung nach gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben begründen will, greift unangemessen in die verbliebene Souveränität der Mitgliedsstaaten ein.<sup>693</sup> Es besteht keine *gemeinschaftsrechtliche* Pflicht (i) rein nationale Sachverhalte oder (ii) nationales Recht entsprechend einer Richtlinienvorgabe auszulegen.<sup>694</sup> Dies wird durch den EuGH bestätigt:

*„Betrifft der Rechtsstreit vor dem nationalen Gericht (...) einen Sachverhalt, der nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt, so ist dieses Gericht nach dem Gemeinschaftsrecht weder verpflichtet, seine Rechtsvorschriften gemeinschaftsrechtskonform auszulegen, noch, sie unangewendet zu lassen.“<sup>695</sup>*

Unbeachtlich ist, dass die Entscheidung des EuGH nicht den Anwendungsbereich von Richtlinien, sondern der Grundfreiheiten betraf, denn die Vorlagefrage, wie auch die Antwort des EuGH, waren bewusst allgemein gehalten.<sup>696</sup>

Hinzu kommt die begrenzte Entscheidungskompetenz des EuGH, die nach Art. 19 Abs. 3 Buchstabe b) EUV auf die Auslegung des Unionsrechts gerichtet ist.<sup>697</sup>

#### **b) Keine mittelbare Missachtung des europäischen Vorrangs**

Rechtsakte der europäischen Union genießen gegenüber dem nationalen Recht einen Vorrang:

---

<sup>693</sup> Vgl. Calliess/Ruffert-Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 Rn. 83; Grabitz/Hilf/Nettesheim-Martenczuk, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 Rn. 151.

<sup>694</sup> Vgl. Roth, 50 Jahre BGH, S. 881.

<sup>695</sup> EuGH, Urteil v. 16.07.1998, C-264/96.

<sup>696</sup> Vgl. Mayer/Schürnbrand, Einheitlich oder gespalten? – Zur Auslegung nationalen Rechts bei überschießender Umsetzung von Richtlinien, JZ 2004, 545, 548.

<sup>697</sup> Vgl. Gille, IStR 2007, 194, 198. Nicht auszuschließen ist danach eine grundsätzliche Berechtigung der nationalen Gerichte zur Vorlage von Rechtsfragen im Bereich der überschießenden Rechtsfolgen. Es ist strikt zwischen Recht und Pflicht zur Vorlage bzw. richtlinienkonformen Auslegung im Überschussbereich zu trennen; vgl. hierzu auch Grabitz/Hilf/Nettesheim-Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, vor Art. 1 Rn. 31.

*„Nach dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts haben die Vertragsbestimmungen und die unmittelbar geltenden Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane in ihrem Verhältnis zum internen Recht der Mitgliedstaaten nicht nur zur Folge, dass allein durch ihr Inkrafttreten jede entgegenstehende Bestimmung des geltenden staatlichen Rechts ohne weiteres unanwendbar wird, sondern auch - da diese Bestimmungen und Rechtsakte vorrangiger Bestandteil der im Gebiet eines jeden Mitgliedstaates bestehenden Rechtsordnung sind - dass ein wirksames Zustandekommen neuer staatlicher Gesetzgebungsakte insoweit verhindert wird, als diese mit Gemeinschaftsnormen unvereinbar wären.“<sup>698</sup>*

Die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts innerhalb des Anwendungsbereichs einer Richtlinie ist eine Ausprägung dieses Vorrangs.

Zum Teil dient dieser als Begründung für die überschießend-richtlinienkonforme Auslegung, wodurch die Ergebnisse der richtlinienkonformen Auslegung im Anwendungsbereich der Richtlinie auch auf Vorgänge außerhalb ihres Anwendungsbereichs zu übertragen seien, da anderenfalls eine von dem ermittelten Ergebnis im Anwendungsbereich der Richtlinie abweichende Auslegung außerhalb des Anwendungsbereichs bei Gleichbehandlung des überschießenden Teils mit den Richtlinienfällen eine mittelbare Missachtung des europäischen Vorrangs bedeute.<sup>699</sup>

Eine solche Schlussfolgerung ist meines Erachtens nicht geboten. Zwar betont der EuGH, dass jede Gefahr einer Beeinträchtigung des Richtlinienrechts zu unterlassen sei.<sup>700</sup>

Die Beeinträchtigung des Gemeinschaftsrechts infolge einer Rechtsunsicherheit entsteht jedoch nicht erst mit der uneinheitlichen Auslegung des nationalen Recht, sondern sie hat ihren Ursprung im Anwendungsbereich der entsprechenden Richtlinie selbst. Bei wortgetreuer Umsetzung der Richtlinie könnte eine Bestimmung der Begrifflichkeiten

---

<sup>698</sup> EuGH, Urteil v. 09.03.1978, Rs 106/77.

<sup>699</sup> Vgl. MüKo-Krebs, HGB, § 15 Rn. 4.

<sup>700</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 16.07.1998, C-264/96.

exakt am Vorbild der Richtlinie erfolgen.<sup>701</sup> Nichts anderes gilt, wenn die nationale Vorschrift nur zum Teil richtliniendeterminiert ist. In diesem Fall lässt sich die Geltung der europarechtlichen Begrifflichkeiten mit Blick auf den Anwendungsbereich der Richtlinie klären. Nicht erforderlich ist eine einheitliche Auslegung. Mehr noch kann diese die Durchsetzung des Richtlinienziels sogar erschweren, wenn durch sie die Besonderheiten der Fallkonstellationen der Richtlinie verkannt werden.<sup>702</sup>

Das Problem entsteht somit nicht durch die gespaltene Auslegung selbst, sondern dadurch, dass sich die Maßgeblichkeit der europäischen Begriffe nur mit Blick auf den Anwendungsbereich der Richtlinie ergibt.<sup>703</sup> Dies ist ein Problem der „*Transparenz*“<sup>704</sup> der Umsetzung der Richtlinie in ihrem Anwendungsbereich, welches jedoch keineswegs zu einer mittelbaren Missachtung des europäischen Vorrangs führt und eine überschießend-richtlinienkonforme Auslegung zur Folge hat.

### c) **Keine Inländerdiskriminierung**

Die Frage, ob eine überschießend-richtlinienkonforme bzw. einheitliche oder gespaltene Auslegung im UmwStG vorzunehmen ist, lässt sich ebenfalls unter dem Stichwort Inländerdiskriminierung oder umgekehrte Diskriminierung diskutieren.<sup>705</sup>

Inländerdiskriminierung entsteht beispielsweise auf Ebene der europäischen Grundfreiheiten dadurch, dass der EuGH diese liberalisiert, ohne dass eine Angleichung des nationalen Rechts erfolgt. Die strengeren nationalen Vorschriften gelten dann für Unions-

---

<sup>701</sup> Vgl. Methodenlehre-*Habersack/Mayer*, § 15 Rn. 31.

<sup>702</sup> Vgl. Weis, *Gespaltene oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter hybrider Rechtsnormen in nationalen Rechtsordnungen*, EuZW 2012, 733, 734.

<sup>703</sup> Vgl. Methodenlehre-*Habersack/Mayer*, § 15 Rn. 32.

<sup>704</sup> Zum Verstoß gegen das „Transparenzgebot“ siehe Abschnitt 1. Europäisches Transparenzgebot dieser Arbeit.

<sup>705</sup> Vgl. Der Terminus „umgekehrte Diskriminierung“ wurde u.a. in folgenden Fällen verwendet: Schlussanträge GA Mischo v. 12.11.1986 zur Rs. C-98/86; Schlussanträge des GA Geelhoed v. 27.02.2003 zur Rs. C-109/01; Schlussanträge des GA Lenz v. 15.12.1994 zu C-29/94, C-30/94, C-31/94, C-32/94, C-33/94 und C-35/94; „Inländerdiskriminierung“ wurde verwendet in: Schlussanträge des GA Poiares Maduro v. 06.05.2004 zur Rs. C-72/03.

bürger ohne Inländereigenschaft wegen des „*Prinzips der gegenseitigen Anerkennung*“<sup>706</sup> nicht und es kann zu einer Benachteiligung der Inländer kommen, die mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts an die strengeren nationalen Vorschriften gebunden sind, ohne dass sie sich auf die Grundfreiheiten berufen können.

Rechtstechnisch würde sich eine Gleichstellung der Inlandsfälle dadurch ergeben, dass beispielsweise innerhalb der Prüfung der Grundfreiheiten auf das Tatbestandsmerkmal des „grenzüberschreitenden“ Sachverhalts verzichtet werde.<sup>707</sup>

Ein weiterer Aspekt der Inländerdiskriminierung sei durch die Einführung der Unionsbürgerschaft in Art. 20 AEUV hinzugetreten, wonach jede mitgliedstaatliche Norm in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts falle und in diesem Fall so ausgestaltet sein müsse, dass es nicht zu einer Diskriminierung von Inländern komme.<sup>708</sup> Würde dieser Gedankengang auf die Richtlinienumsetzung übertragen werden, ist eine Inländerdiskriminierung durch das Transformationsgesetz nur dadurch zu vermeiden, dass das nationale Recht im Überschussbereich entsprechend der Richtlinie ausgelegt wird.<sup>709</sup>

Diese Schlussfolgerung geht allerdings zu weit. Zwar darf durch die Einführung der Unionsbürgerschaft keine Diskriminierung von Unionsbürgern mehr gegeben sein. Dies gilt jedoch nur, wenn der jeweilige Sachverhalt unter das Gemeinschaftsrecht fällt:

*„Folglich kann sich ein Unionsbürger, der sich wie die Klägerin rechtmäßig im Gebiet des Aufnahmemitgliedstaats aufhält, in allen vom sachlichen Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts erfassten Fällen auf Art. 6 EGV berufen.“*<sup>710</sup>

---

<sup>706</sup> Abgeleitet aus EuGH, Urteil v. 20.02.1979, 120/78.

<sup>707</sup> Vgl. hierzu mit Analyse der Rechtsprechung Riese/Noll, Europarechtliche und verfassungsrechtliche Aspekte der Inländerdiskriminierung, NVwZ 2007, 516, 519.

<sup>708</sup> Vgl. Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 20. 9. 2001, C-184/99 in EuZW 2002, 52, 57.

<sup>709</sup> Dies müsste zumindest immer dann gelten, wenn die FRL gegenüber dem rein nationalen Begriff weiter gefasst ist.

<sup>710</sup> EuGH, Urteil v. 12.05.1998, C-85/96; ähnlich EuGH, Urteil v. 05.06.1997, C-64/96 und C-65/96.

Verschiedene Vorschriften für Inländer und EU-Ausländer sind europarechtlich dann gerechtfertigt, wenn das Gemeinschaftsrecht keine Anwendung findet, also ein rein nationaler Sachverhalt vorliegt.<sup>711</sup> Auch wird der Anwendungsbereich des AEUV für einen rein inländischen Sachverhalt nicht dadurch eröffnet, dass es durch die Anwendung einer anderen Rechtsordnung – nämlich dem Europarecht – zu einer Bevorzugung ausländischer Unionsbürger kommt.<sup>712</sup>

Des Weiteren ist das Merkmal des *grenzüberschreitenden* Sachverhalts bei der Prüfung der Grundfreiheiten aus europarechtlicher Perspektive gerechtfertigt. Eine Aufhebung dieses Merkmals würde letztlich dazu führen, dass eine Generalrevision des nationalen Rechts durch den EuGH am Maßstab der Grundfreiheiten stattfinden würde und die Mitgliedsstaaten ihre Regelungshoheit einbüßen würden.<sup>713</sup> Dies ist nicht mit dem ebenfalls in Art. 5 Abs. 1 EUV geregelten Subsidiaritätsprinzip vereinbar, welches eng mit dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung verbunden ist.

Ein solches Letztentscheidungsrecht des EuGH ist nicht von den Zielen der Europäischen Union gedeckt. Zwar ist eines der Ziele in Art. 3 Abs. 3 EUV die Schaffung eines Binnenmarktes. Dadurch sollen jedoch nicht die Grenzen zwischen den Staaten aufgehoben oder nationale Gesetze egalisiert werden.<sup>714</sup> Zutreffend wird deswegen in den Schlussanträgen zum Urteil des EuGH vom 12.11.1986<sup>715</sup> bezüglich einer Schlechterstellung von Inlandsprodukten ausgeführt:

*„Weder eine andere Vertragsbestimmung noch ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verbieten es, im Inland hergestellte Erzeugnisse zu benachteiligen (...), soweit die fraglichen Maßnahmen in einen Bereich fallen,*

---

<sup>711</sup> Vgl. hierzu die Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 20. 9. 2001, C-184/99 in EuZW 2002, 52, 57; Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 45.

<sup>712</sup> Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 45 f..

<sup>713</sup> Vgl. Riese/Noll, NVwZ 2007, 516, 519.

<sup>714</sup> Ebenda, 520.

<sup>715</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 18.02.1987, C-98/86.

*für den keine Gemeinschaftsregelung gilt und in dem die nationalen Rechtsvorschriften nicht harmonisiert worden sind.*<sup>716</sup>

Die Behandlung von Fällen der Inländerdiskriminierung ist allenfalls Sache des nationalen Verfassungsrechts.<sup>717</sup>

#### **d) Die Leur/Bloem und Giloy-Rechtsprechung des EuGH**

Im Zusammenhang mit der Diskussion um eine einheitliche Auslegung hybrider Normen wird mit zwei Entscheidungen des EuGH argumentiert.

So heißt es in den Leitsätzen der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Leur-Bloem:

*„Der Gerichtshof ist gemäß Artikel 177 des Vertrages für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts zuständig, wenn dieses den fraglichen Sachverhalt nicht unmittelbar regelt, aber der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Bestimmungen einer Richtlinie in nationales Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleich zu behandeln, und seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften deshalb an das Gemeinschaftsrecht angepasst hat. Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, um insbesondere zu verhindern, dass es zu Benachteiligungen der eigenen Staatsangehörigen oder zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, so besteht nämlich ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen,*

---

<sup>716</sup> Schlussanträge GA Mischo v. 12.11.1986 zur Rs. C.98/86.

<sup>717</sup> Vgl. von der Groeben/Schwarze-Wölker/Grill, EUV/EGV, Art. 39 EGV, Rn. 11; Dausen-Roth, EU-Wirtschaftsrecht, E.I.Grundregeln, Rn. 34; Weis, Inländerdiskriminierung zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht, NJW 1983, 2721, 2725.

*einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern.*<sup>718</sup>

Hieraus ziehen die Befürworter einer überschießend-richtlinienkonformen Auslegung folgende Schlussfolgerungen: Erstens solle danach der EuGH auch für die Auslegung solcher Fälle zuständig sein, die außerhalb des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts liegen. Zweitens ergebe sich hieraus unabhängig vom jeweiligen Anwendungsfall eine aus dem Gemeinschaftsrecht folgende Verpflichtung, die verwendeten Rechtsbegriffe einheitlich auszulegen.<sup>719</sup>

Eine der Leur-Bloem-Entscheidung ähnliche Formulierung findet sich im Urteil des EuGH in der Rechtssache Giloy. Hier heißt es im Leitsatz:

*„Der Gerichtshof ist für die Entscheidung über Vorabentscheidungsersuche zuständig, die Gemeinschaftsvorschriften in Fällen betreffen, in denen der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht unter das Gemeinschaftsrecht fällt, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung eines innerstaatlichen Sachverhalts nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen gerichtet haben, um sicherzustellen, dass in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren angewandt wird. Denn es besteht ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern.“*<sup>720</sup>

---

<sup>718</sup> EuGH, Urteil v 17.07.1997, C-28/95.

<sup>719</sup> Vgl. zu diesen Schlussfolgerungen die Darstellung bei Roth, Europäisches Recht und nationales Recht, 50 Jahre BGH, S. 883 f.; so auch Rehm/Nagler, Europäisches Steuerrecht, S. 79; D/P/P/M-Dötsch/Pung, UmwStG, § 15 Rn. 64; R/H/vL-Herlinghaus, UmwStG, § 20 Rn. 60.

<sup>720</sup> EuGH, Urteil v. 17.07.1997, C-130/95.

Beim alleinigen Blick auf die Einheitlichkeit der Rechtsnorm lasse sich aus den Entscheidungen Leur-Bloem und Giloy eine gemeinschaftsrechtliche Pflicht zur einheitlichen Auslegung begründen.<sup>721</sup>

Bei genauer Betrachtung beider Entscheidungen sind die gezogenen Schlussfolgerungen nicht überzeugend. Erstens wird die Frage einer Zuständigkeit des EuGH nur unvollständig beantwortet. Denn hier ist zwischen der Möglichkeit einer Vorlage zum EuGH auch außerhalb des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts, einer entsprechenden Verpflichtung und einer Pflicht zur überschießend-richtlinienkonformen Auslegung zu unterscheiden.<sup>722</sup> Selbst Kritiker einer europäischen Pflicht sehen in den Urteilen die Bestätigung seiner Zuständigkeit, wenn das nationale Gesetz tatsächlich Sachverhalte, die inner- und außerhalb des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts liegen, gleich behandelt.<sup>723</sup>

Zweitens zeigt die weitere Begründung der jeweiligen Urteile, dass sich eine einheitliche Auslegung innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie nicht aus dem Gemeinschaftsrecht, sondern aus dem nationalen Recht ergibt. In der Rechtssache Leur-Bloem heißt es ebenfalls im Leitsatz:

*„In einem solchen Fall ist es jedoch im Rahmen der in Artikel 177 vorgesehenen Verteilung der Rechtsprechungsaufgaben zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof allein Sache des nationalen Gerichts, die genaue Tragweite dieser Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen; die Zuständigkeit des Gerichtshofes beschränkt sich auf die Prüfung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen. Für die Berücksichtigung der Grenzen, die der nationale Gesetz-*

---

<sup>721</sup> Vgl. Roth, Europäisches Recht und nationales Recht, 50 Jahre BGH, S. 883 mit Hinweis auf das Urteil; Herlinghaus, Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs?, FS-Meilicke, S. 173; ähnlich auch Patt/Rupp/Abmann-Abmann, UmwStE, S. 85.

<sup>722</sup> Vgl. Grabitz/Hilf/Nettesheim-Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, vor Art. 1 Rn. 31; Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 44.

<sup>723</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 363; Gille, IStR 2007, 194, 198.

*geber der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf rein innerstaatliche Sachverhalte setzen wollte, gilt das nationale Recht, so dass dafür ausschließlich die Gerichte des Mitgliedstaats zuständig sind.*<sup>724</sup>

Die Entscheidung, inwieweit das Gemeinschaftsrecht über den Anwendungsbereich einer Richtlinie hinaus in das nationale Recht implementiert wurde, ist danach allein eine Sache des nationalen und nicht des Gemeinschaftsrechts.<sup>725</sup> Die Grenzen einer einheitlichen oder überschießend-richtlinienkonformen Auslegung werden durch das nationale Recht selbst gesetzt. Es ist der nationale Gesetzgeber, der den europarechtlichen Bezug herstellt.<sup>726</sup>

### **3. Überschießend-richtlinienkonforme Auslegung aus der Perspektive des nationalen Rechts**

#### **a) Quasi-richtlinienkonforme Auslegung und verfassungskonforme Auslegung**

Ein Ansatzpunkt zur Überprüfung der Tragweite der Anwendung der Richtlinie im Überschussbereich ist die verfassungskonforme Auslegung im Hinblick auf eine nach Art. 3 GG unzulässige Inländerdiskriminierung und das Rechtsstaatsprinzip.

Dieser Prüfung muss eine Untersuchung vorausgehen, ob sich eine einheitliche Auslegung bereits nach den Grundsätzen der „*quasi-richtlinienkonformen*“<sup>727</sup> Auslegung ergibt. Diese beruht auf der in der Literatur vertretenen Auffassung, dass Richtlinien bei hybriden Rechtsnormen auch außerhalb ihres Anwendungsbereichs als ein Aspekt der Auslegung nach nationalen Auslegungsgrundsätzen von Bedeutung sind.<sup>728</sup> Bei der

---

<sup>724</sup> EuGH, Urteil v. 17.07.1997, C-28/95; auch die Giloy-Rechtsprechung untersucht, inwieweit das nationale Recht tatsächlich außerhalb des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts eine Rechtsangleichung vorgenommen hat.

<sup>725</sup> Vgl. Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 548; Gille, IStR 2007, 194, 198;

<sup>726</sup> Vgl. Graw, DB 2013, 1011, 1014; Drexl, FS-Heldrich, S. 84; Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 548; Gille, IStR 2007, 194, 198.

<sup>727</sup> Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 37; MüKo-Krebs, HGB, § 15 Rn. 4.

<sup>728</sup> Canaris, FS-Bydliniski, S. 74; Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 37; Umstritten ist, ob die richtlinienkonforme Auslegung als ein Auslegungsaspekt neben die nationalen Grundsätze tritt oder

quasi-richtlinienkonformen Auslegung handelt es sich im Ergebnis um die überschneidend-richtlinienkonforme Auslegung aus der Perspektive der Mitgliedsstaaten. Teilweise werden die Begriffe „*teleologische Induktion des nationalen Rechts*“<sup>729</sup>, „*Ausstrahlungswirkung der Richtlinie auf das richtlinienfreie Recht*“<sup>730</sup> oder „*richtlinienorientierte*“<sup>731</sup> Auslegung verwendet. Entscheidend ist der Unterschied der Wirkungsweise dieser Ausstrahlung außerhalb und der richtlinienkonformen Auslegung innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie.

Während innerhalb des Anwendungsbereichs eine interpretatorische Vorrangregel zugunsten der richtlinienkonformen Auslegung gilt, bleibt es außerhalb des Anwendungsbereichs aufgrund der fehlenden gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung der Mitgliedsstaaten bei dem für das nationale Recht geltenden Auslegungsgrundsatz einer interpretatorischen Gesamtabwägung zwischen den einzelnen Aspekten der Auslegung.<sup>732</sup>

Innerhalb dieser Gesamtabwägung fällt das Ergebnis keinesfalls immer zugunsten einer einheitlichen Auslegung aus, selbst wenn Einzelaspekte, wie etwa eine einheitliche Strukturentscheidung oder die Gesetzeshistorie, dafür sprechen.<sup>733</sup> Vielmehr gibt es Fallgruppen, in denen eine gesplante Auslegung einer einheitlich strukturierten Norm in Betracht kommt.<sup>734</sup>

---

auf die einzelnen Auslegungsgrundsätze einstrahlt, vgl. hierzu MüKo-Lorenz, BGB, vor § 474 Rn. 4; Grabitz/Hilf/Nettesheim-Martenczuk, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 Rn. 151.

<sup>729</sup> Vgl. Weis, Gespalten oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter hybrider Rechtsnormen in nationalen Rechtsordnungen, EuZW 2012, 733, 734.

<sup>730</sup> Canaris, FS-Bydlinski, S. 74.

<sup>731</sup> MüKo-Lorenz, BGB, vor § 474 Rn. 4.

<sup>732</sup> Vgl. Canaris, FS-Bydlinski, S. 74; Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 550; MüKo-Lorenz, BGB, vor § 474 Rn. 4; Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 37; Emde, Das Handelsvertreterausgleichsrecht muss neu geschrieben werden – Folgen des EuGH-Urteils vom 26.03.2009, DStR 2009, 1478, 1480; Weis, Gespalten oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter hybrider Rechtsnormen in nationalen Rechtsordnungen, EuZW 2012, 733, 734.

<sup>733</sup> Zum Charakter dieser Aspekte als Einzelaspekte der Gesamtabwägung Grabitz/Hilf/Nettesheim-Martenczuk, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 EGV Rn. 151.

<sup>734</sup> Zu den einzelnen Fallgruppen vgl. Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 40 ff..

Für den Teilbetriebsbegriff des UmwStG werden im Zusammenhang mit einer einheitlichen oder gespaltenen Auslegung verschiedene Standpunkte vertreten, die nachfolgend zu untersuchen sind.<sup>735</sup>

Teilweise wird auf den Willen des (SEStEG-) Gesetzgebers zur Schaffung einer einheitlichen Norm verwiesen, deren Begriffe einheitlich ausgelegt werden sollen.<sup>736</sup> Andere schließen von der einheitlichen Strukturentscheidung auf den Willen des Gesetzgebers zur Begründung einer einheitlichen Auslegung<sup>737</sup> oder argumentieren, allein die Strukturentscheidung rechtfertige eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebsbegriffs.<sup>738</sup> Ferner wird ohne Angabe eines bestimmten Auslegungsaspektes eine einheitliche Auslegung angenommen, da andernfalls Rechtsunsicherheit, Abgrenzungsprobleme und Rechtfertigungsdruck entstünden.<sup>739</sup> Nur vereinzelt finden sich Stimmen für eine gespaltene Auslegung des Teilbetriebsbegriffs.<sup>740</sup>

Nur wenn nach der Auslegung des UmwStG eine gespaltene Auslegung bestehen bleibt, ist eine Prüfung im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit dieses Ergebnisses überhaupt erforderlich.

---

<sup>735</sup> Zur Übersicht der hier vertretenen Standpunkte vgl. D/P/M-Dötsch/Pung, KSt, § 15 Rn. 67.

<sup>736</sup> Vgl. Beutel, Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, SteuK 2012, 1; Weier, DStR 2008, 1002, 1005 f.; Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1019 f.; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 104, 99 ff.; Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325, 327 f.; R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 125 f.; MüKo-Lorenz, BGB, vor § 474 Rn. 4; D/P/M-Dötsch/Pung, KSt, § 15 Rn. 68, die jedoch das Prinzip der Meistbegünstigung unter dem Stichwort „Rosinentheorie“ ablehnen.

<sup>737</sup> Vgl. Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 38 m.w.N..

<sup>738</sup> Vgl. Goebel/Ungemach/Seidel, DStZ 2009, 354, 364; Herlinghaus, FS-Meilicke, 159, 175.

<sup>739</sup> Vgl. Roth, Europäisches Recht und nationales Recht, 50 Jahre BGH, S. 881, 883.

<sup>740</sup> Vgl. Graw, DB 2013, 1011, 1013 f.; Frotscher/Maas-Mutscher, UmwStG, § 20 Rn. 122; S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 81 ff.; W/M-Widmann, UmwStG, § 20 Rn. 5.

**b) Quasi-richtlinienkonforme Auslegung des UmwStG in der Form des SEStEG**

**aa) Wortlautargument**

Es ist das einfachste Argument der Befürworter einer einheitlichen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im überschießenden Teil, dass es durch eine gespaltene Auslegung zu einer Entfernung vom Wortlaut der Vorschrift komme.<sup>741</sup> Nach einem Urteil des BGH sollen selbst Befürworter der gespaltenen Auslegung einräumen, dass sich eine solche deutlich vom Wortlaut der entsprechenden Norm entferne.<sup>742</sup>

Meines Erachtens ist diese Entfernung vom Wortlaut in bestimmten Fällen möglich. Dann spricht dieses Argument tatsächlich für eine einheitliche Auslegung. Für den Teilbetriebsbegriff lässt sich entgegenhalten, dass es sich um die Ausfüllung eines unbestimmten Rechtsbegriffs handelt. Eine Entfernung vom Wortlaut der Vorschrift findet durch eine gespaltene Auslegung nicht statt. Vielmehr lässt der Wortlaut sowohl einen Rückgriff auf das nationale, als auch auf die europäische Begriffsverständnis zu.<sup>743</sup>

Gewichtiger ist das zweite Wortlautargument, dass ein einheitlicher Wortlaut auch für eine einheitliche Auslegung spreche und zu einer Vermutung zugunsten einer einheitlichen Auslegung führe.<sup>744</sup> Dem wäre zuzustimmen, wenn im UmwStG eine Definition zugunsten des europäischen Teilbetriebsbegriffs aufgenommen worden wäre. Definition und einheitlicher Wortlaut würden dann gleich eines Beweises des ersten Anscheins für eine einheitliche Auslegung sprechen. Eine gespaltene Auslegung bedürfte einer besonderen Begründung. Umgekehrt bedarf es keiner besonderen Begründung für eine abweichende Auslegung trotz eines einheitlichen Begriffs. Dies gilt zumindest für einen einheitlich verwendeten Begriff in unterschiedlichen Normen.

Die Besonderheit der überschießenden Umsetzung besteht bei einer gespaltenen Auslegung darin, dass diese nicht unterschiedliche, sondern dieselbe Norm betrifft, sodass zumindest ein sachlicher Grund zu fordern ist. Dieser kann bei einer in Umsetzung einer

---

<sup>741</sup> Vgl. Bärenz, DB 2003, 375.

<sup>742</sup> Vgl. BGH, Urteil v. 09.04.2002, XI ZR 91/99, zur Auslegung des § 1 HWiG a.F.

<sup>743</sup> Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 37.

<sup>744</sup> Vgl. Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 551.

Richtlinie erlassenen Vorschrift stets darin gesehen werden, dass ein Teil der Norm richtliniendeterminiert ist und der andere auf einer autonomen Entscheidung des Gesetzgebers beruht.

### **bb) Systematik**

Ein weiteres Argument für eine einheitliche Auslegung wird aus der einheitlichen Systematik des Gesetzes gezogen. Für die einheitliche Systematik gelte, dass sie eine Vermutung zugunsten einer einheitlichen Auslegung begründe<sup>745</sup>, insbesondere dann, wenn durch die gespaltene Auslegung ein Differenzierungskriterium zwischen europarechtlich determiniertem Teil und autonomer Entscheidung des Gesetzgebers entstehe, welches das Gesetz vorher nicht kannte. Eine Schaffung von Sonderrecht für den europarechtlich determinierten Teil durch eine gespaltene Auslegung sei systemwidrig.<sup>746</sup> Umgekehrt sei eine einheitliche Auslegung dann nicht zwingend, wenn durch eine gespaltene nur weiteres Sonderrecht entstehe.<sup>747</sup>

Als weiteres Argument für eine einheitliche Auslegung wird angebracht, dass das UmwStG in der Form des SStEG keine Sondertatbestände für grenzüberschreitende Umwandlungen mehr kenne, welche das UmwStG in seiner alten Fassung durch die Vorschrift des § 23 UmwStG a.F. kannte.<sup>748</sup> Diese Integration der grenzüberschreitenden Sachverhalte in die zuvor auf Inlandsvorgänge beschränkten Tatbestände führe zu einer einheitlichen Auslegung.<sup>749</sup> Mit der Aufhebung dieser Trennung sei eine einheitliche Regelung mit einheitlicher Auslegung entstanden.<sup>750</sup>

Diese Schlussfolgerung von der Strukturentscheidung des Gesetzgebers hin zu einer einheitlichen Auslegung der Norm greift zu kurz, da sie die Sachentscheidung des Gesetzgebers nicht hinreichend berücksichtigt. Eine Auslegung der Norm erfordert immer

---

<sup>745</sup> Vgl. Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.4; Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 551.

<sup>746</sup> Vgl. Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 551.

<sup>747</sup> Ebenda.

<sup>748</sup> Vgl. Herlinghaus, FS-Meilicke, 159, 175; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 104.

<sup>749</sup> Ebenda; Rasche, GmbHR, 2012, 149, 153.

<sup>750</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 104; mit Blick auf die einheitliche Regelung Desens, Beihefter zu DStR 46, 2010, 80, 83.

die Zusammenschau von Struktur- und Sachentscheidung des Gesetzgebers.<sup>751</sup> Von der Strukturentscheidung kann allenfalls eine Indizwirkung ausgehen. Die Zusammenschau beider Elemente kann dazu führen, dass die Feststellung einer einheitlichen Strukturentscheidung durch eine gegenläufige Sachentscheidung des Gesetzgebers korrigiert werden kann.

Auch das Sonderrechtsargument trifft im UmwStG nicht zu. An mehreren Stellen findet sich eine Differenzierung, wenn ein Sachverhalt unter die Richtlinie 90/434/EWG<sup>752</sup> fällt.<sup>753</sup> Durch eine gespaltene Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Überschussbereich der §§ 15, 20, 24 UmwStG wird kein dem UmwStG fremdes Differenzierungskriterium für den europarechtlich determinierten Teil eingeführt. Es besteht keine Vermutung zugunsten einer einheitlichen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs alleine aufgrund des einheitlichen Systems.

### cc) Wille des Gesetzgebers

Teile der Literatur wollen die einheitliche Systematik des Gesetzes derart mit dem gesetzgeberischen Willen verbinden, dass die einheitliche Strukturentscheidung unmittelbar für die konkrete Absicht des Gesetzgebers zur Schaffung einer einheitlichen Norm spreche und folglich eine abstrakte Vermutung für eine einheitliche Auslegung bestehe.<sup>754</sup> Eine gespaltene Auslegung einer Norm sei nur in besonderen Ausnahmefällen anzunehmen.<sup>755</sup> Konkret für den einheitlichen Umsetzungswillen im UmwStG spreche die Aussage des Gesetzgebers zur Umsetzung des Gemeinschaftsrechts und zur Schaffung eines systematisch in sich geschlossenen Systems, in dem europaweit dieselben

---

<sup>751</sup> Vgl. *Methodenlehre-Habersack/Mayer*, § 15 Rn. 38, mit Ausführung zur gespaltenen Auslegung des § 323 BGB.

<sup>752</sup> Bei der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 handelt es sich um die ursprüngliche Fassung der Fusionsrichtlinie.

<sup>753</sup> Vgl. §§ 3 Abs. 3, 13 Abs. 3 S. 1 Nr. 2, 20 Abs. 8 UmwStG.

<sup>754</sup> Vgl. Staudinger, *Der Widerruf bei Hautürgeschäften: eine unendliche Geschichte*, NJW 2002, 653, 655; Bärenz, DB 2003, 375; Harte-Bavendamm/Henning-Bodewig-*Glöckner*, *Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb*, Einleitung B, Rn. 228, der das allgemeine Interesse des Gesetzgebers an einer einheitlichen Auslegung betont.

<sup>755</sup> Vgl. *Methodenlehre-Habersack/Mayer*, § 15 Rn. 38.

Maßstäbe gelten.<sup>756</sup> Die Autoren verweisen auf die folgende Aussage in der Gesetzesbegründung des SEStEG:

*„Künftig gelten europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische und grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen.“<sup>757</sup>*

Diese Aussage relativiert der Gesetzgeber jedoch wenige Seiten später:

*„Die Regelungen zur Spaltung werden im Grundsatz materiell unverändert übernommen.“<sup>758</sup>*

Werden beide Stellen der Gesetzesbegründung reflektiert, ergibt sich in Anbetracht der richtlinienkonformen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Anwendungsbereich der FRL ein Widerspruch. Die zweite Aussage spricht zumindest dafür, dass der Gesetzgeber für das SEStEG materielle Bestandteile der Spaltung und damit den Teilbetriebsbegriff unverändert fortführen wollte. Aus der ersten Aussage lässt sich schließen, dass ein einheitliches System geschaffen werden sollte, also eine einheitliche Interpretation der Tatbestandsmerkmale. Weiter heißt es zum Teilbetriebsbegriff:

*„Für die Beurteilung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs darstellt, ist die funktionale Betrachtungsweise maßgeblich.“<sup>759</sup>*

---

<sup>756</sup> Vgl. Patt/Rupp/Abmann-Abmann, UmwStE, S. 85; Claß/Weggenmann, BB 2012, 552, 554; Schneider/Rouff/Sistermann, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.4; Weier, DStR 2008, 1002, 1005 f.; Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1019; H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 104; Beutel, SteuK 2012, 1; Goebel/Ungemach/Seidel, DStZ 2009, 354, 364; Sistermann, Umwandlungen Kapital- auf Kapitalgesellschaften, DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 9, 12; Haase/Hruschka-Weggenmann/Bernheim, UmwStG, § 15 Rn. 46; D/P/P/M-Patt, UmwStG, § 20 Rn. 76; D/P/P/M-Dötsch/Pung, UmwStG, § 15 Rn. 25.

<sup>757</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 25 f..

<sup>758</sup> Ebenda, S. 35.

<sup>759</sup> Ebenda, S. 42.

Die Begriffe wesentliche Betriebsgrundlage und funktionale Betrachtungsweise sind spezifisch nationale Elemente des Teilbetriebsbegriffs, so dass ihre Weiterverwendung im SEStEG gegen eine vollständige Aufgabe des nationalen Teilbetriebsbegriffs spricht.<sup>760</sup> Diesem Argument wird ohne weitere Begründung von Befürwortern der einheitlichen Auslegung entgegengehalten, dass die Verwendung dieser Begriffe schlichtweg irrelevant sei.<sup>761</sup>

Bereits dieser Ansatz zeigt, dass das Ergebnis der Auslegung von der Interpretation dieser gegensätzlichen Aussagen abhängig ist.<sup>762</sup>

Die Aussage, dass die Grundsätze zur Spaltung materiell unverändert übernommen werden sollen, soll nach Ansicht der Vertreter der einheitlichen Auslegung nicht auf den Teilbetriebsbegriff anwendbar sein, sondern sie sei im Wesentlichen auf die damals vorgeschlagene Entkoppelung der Steuerneutralität auf Gesellschafterebene bezogen gewesen.<sup>763</sup> Es ließen sich keine Hinweise in der Gesetzesbegründung finden, dass sich dies auf den Teilbetriebsbegriff bezogen habe.<sup>764</sup>

Unterstellt, dies sei zutreffend, bekommt die Aussage der Gesetzesbegründung, dass künftig europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische und für alle grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Unternehmen gelten, ein neues Gewicht. Schließlich wird versucht, die scheinbar gegenläufigen Aussagen des Gesetzgebers widerspruchsfrei miteinander zu verbinden. Zwar wolle der Gesetzgeber den Teilbetriebsbegriff einheitlich ausgelegt wissen, um dadurch ein einheitliches System zu

---

<sup>760</sup> Vgl. S/H/S-Schmitt, UmwStG, § 20 Rn. 84; Schmitt/Schloßmacher, UmwStE 2011, S. 195, die auch auf die Übernahme des fiktiven Teilbetriebs und der Missbrauchsregelung des § 15 Abs. 2 S. 2 bis 5 UmwStG verweist; ebenso Rödder/Rogall/Stangl-Schumacher/Bier, UmwStE 2011, S. 271.

<sup>761</sup> Vgl. H/M-Menner, UmwStG, § 20 Rn. 104, der lediglich anführt, dass die Relevanz des Kriteriums der wesentlichen Betriebsgrundlagen auch unter Vertretern der einheitlichen Auslegung umstritten ist.

<sup>762</sup> Vgl. Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325, 328.

<sup>763</sup> Vgl. Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1020; ähnlich Schneider/Rouff/Sistermann-Beutel, UmwStE 2011, § 15 Rn. 15.4.

<sup>764</sup> Ebenda.

schaffen, jedoch sollten materielle Grundsätze fortbestehen, soweit dies zu einer Begünstigung des Steuerpflichtigen führe.<sup>765</sup>

Hierbei wird übersehen, dass auch die Anwendung des nationalen Teilbetriebsbegriffs nach dem Prinzip der Meistbegünstigung die einheitliche Verwendung des Teilbetriebsbegriffs innerhalb der Europäischen Union zerstört und die Aussagen des Gesetzgebers nach wie vor widersprüchlich sind.

Ferner lassen sich weitere Aussagen des Gesetzgebers finden, die den Schluss zulassen, er wolle die FRL nur in deren Anwendungsbereich umsetzen:

*„Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SE-StEG) werden die Einführung der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE) steuerlich begleitet sowie die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG (...) in nationales Recht umgesetzt. (...) Der Gesetzentwurf beseitigt steuerliche Hemmnisse für die als Folge der zunehmenden wirtschaftlichen Verflechtungen immer wichtiger werdenden grenzüberschreitenden Reorganisation von Unternehmen und verbessert die Möglichkeit der freien Wahl der Rechtsform.“<sup>766</sup>*

Der Gesetzgeber spricht zumindest nicht ausdrücklich von einer Angleichung rein inländischer Fälle, sondern legt den Fokus auf die von der FRL erfassten grenzüberschreitenden Umwandlungen.<sup>767</sup>

Letztendlich spricht gegen einen Rückschluss vom Willen des Gesetzgebers auf eine einheitliche Auslegung, dass seine Aussagen nicht aussagekräftig genug sind. An keiner Stelle der Gesetzesbegründung führt der Gesetzgeber aus, ob der europäische oder nationale Teilbetriebsbegriff gelten soll. Vielmehr bezieht sich die Aussage, dass künftig

---

<sup>765</sup> Vgl. R/H/vL-Schumacher, UmwStG, § 15 Rn. 125 f..

<sup>766</sup> BT-Drs. 16/2710, S. 1.

<sup>767</sup> Ähnlich mit entsprechender Zitierung der Gesetzesbegründung Schmitt/Schloßmacher, UmwStE 2011, S. 194.

einheitliche Grundsätze für inländische und grenzüberschreitende Umwandlungen gelten sollen, ausschließlich auf die „*Europäisierung des Anwendungsbereichs des UmwStG*.“<sup>768</sup>

In diesem Zusammenhang ist der Unterschied zwischen Struktur- und Sachentscheidung des Gesetzgebers maßgeblich.

Die Strukturentscheidung des Gesetzgebers ist eindeutig: Behandle grenzüberschreitende und nationale Fälle gleich. Eine Sachentscheidung zur Auslegung des Teilbetriebsbegriffs enthält die Gesetzesbegründung – abgesehen von der Verwendung spezifisch nationaler Begriffe des Teilbetriebs<sup>769</sup> – nicht. Maßgeblich für die Auslegung sind nur

*„die zutage liegende Grundabsicht des Gesetzgebers und diejenigen Vorstellungen, die in den Beratungen der gesetzlichen Körperschaft oder ihrer zuständigen Ausschüsse zum Ausdruck gebracht und ohne Widerspruch geblieben sind.“*<sup>770</sup>

Mit anderen Worten, für die Auslegung ist allein der *geäußerte* Wille, nicht der *mutmaßliche* Wille des Gesetzgebers entscheidend. Wenn im Hinblick auf die Sachentscheidung zum Teilbetriebsbegriff überhaupt ein irgendwie geäußertes Wille des Gesetzgebers gefunden werden kann, müsste dieser mangels konkreter Umsetzung des europäischen Teilbetriebsbegriffs durch Rechtsakt lauten: Verwende weiterhin den nationalen Teilbetriebsbegriff. Hierfür spricht insbesondere die langjährige Tradition des nationalen Teilbetriebsbegriffs, dessen Aufgabe nicht allein auf der Interpretation widersprüchlicher Aussagen des Gesetzgebers gestützt werden kann. Auch kann der Gesetzgeber – ähnlich wie der BFH<sup>771</sup> in seinem obiter dictum – davon ausgegangen sein, dass nationaler und europäischer Teilbetriebsbegriff deckungsgleich sind. Aus der Ver-

---

<sup>768</sup> Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013), S. 43.

<sup>769</sup> Wenn dieser Aussage überhaupt Bedeutung zumessen werden soll, dann spricht sie eher für die Fortführung des nationalen Teilbetriebsbegriffs.

<sup>770</sup> Larenz, Methodenlehre, S. 217.

<sup>771</sup> BFH, Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08; so wohl ebenfalls BFH, Urteil v. 07.11.2013, X R 21/11.

knüpfung von Struktur- und Sachentscheidung des Gesetzgebers ergibt sich dann: Verwende für grenzüberschreitende und nationale Fälle den nationalen Teilbetriebsbegriff. Die Europarechtswidrigkeit dieser Entscheidung ist dem Gesetzgeber nicht bewusst gewesen, ging er doch eindeutig davon aus, durch das SEStEG die FRL umzusetzen.<sup>772</sup> Der europäische Teilbetriebsbegriff gilt im Anwendungsbereich der Richtlinie nur durch richtlinienkonforme Auslegung. Dies kann dazu führen, dass die anderweitige Sachentscheidung des Gesetzgebers außerhalb des Anwendungsbereichs der entsprechenden Richtlinie weiter besteht.<sup>773</sup> Bei einer richtlinienkonformen Auslegung ebenfalls einen einheitlichen Auslegungswillen des Gesetzgebers anzunehmen, d.h. auch den nicht europarechtlich determinierten Teil europäischen Maßstäben zu unterwerfen, ist nicht zwingend von dem geäußerten Willen des Gesetzgebers gedeckt, sondern reine Spekulation.<sup>774</sup> Das Ergebnis einer einheitlichen Auslegung lässt sich nur mit dem hypothetischen Willen des Gesetzgebers herleiten, dass für den Fall einer Korrektur der getroffenen Sachentscheidung im Anwendungsbereich der Richtlinie an der einheitlichen Strukturentscheidung festzuhalten ist.<sup>775</sup> Dieser hypothetische Wille des Gesetzgebers ist für die Auslegung nicht maßgeblich.<sup>776</sup> Anders ausgedrückt: Das Festhalten an der einheitlichen Strukturentscheidung zur Begründung eines einheitlichen Umsetzungswillens des Gesetzgebers trotz abweichender, durch richtlinienkonforme Auslegung korrigierter Sachentscheidung, ist hypothetischer Natur und verstößt gegen nationale Auslegungsgrundsätze.<sup>777</sup>

---

<sup>772</sup> In diesem Sinne, jedoch mit anderer Schlussfolgerung Claß/Weggenmann, BB 2012, 552, 554.

<sup>773</sup> Vgl. Koch, Die Einheit der Rechtsordnung und die europäische Privatrechtsangleichung, JZ 2006, 277, 284.

<sup>774</sup> Vgl. Weis, Gespalten oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter hybrider Rechtsnormen in nationalen Rechtsordnungen, EuZW 2012, 733, 734; Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 551.

<sup>775</sup> Ebenda.

<sup>776</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 216 f. („die zutage liegende“).

<sup>777</sup> Vgl. Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 38 a.E..

**c) Korrektur durch verfassungskonforme Auslegung**

**aa) Interpretatorische Vorrangregel zugunsten der verfassungskonformen Auslegung**

Das Ergebnis der Auslegung mittels interpretatorischer Gesamtabwägung führt zu keinem klaren Ergebnis.<sup>778</sup> Eine einheitliche Auslegung ist nicht zwingend. Es finden sich ebenso gute Argumente für eine gespaltene Auslegung. Insbesondere lässt sich ein einheitlicher Teilbetriebsbegriff nur mit dem hypothetischen Willen des Gesetzgebers begründen.

Etwas anderes ergibt sich dadurch, dass eine gespaltene Auslegung des Teilbetriebsbegriffs der §§ 15, 20, 24 UmwStG verfassungswidrig wäre. In diesem Fall gilt eine interpretatorische Vorrangregel zugunsten der verfassungskonformen Auslegung in der Form, dass von mehreren möglichen nur eine verfassungskonforme Auslegung zulässig ist.<sup>779</sup>

In Betracht kommen ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG.

**bb) Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip**

In seinem Urteil vom 09.04.2002 über § 5 Abs. 2 HWiG führte der BGH zu einer gespaltenen Auslegung aus:

*„Eine ‚gespaltene Auslegung‘ würde (...) zu erheblichen Rechtsanwendungsproblemen führen, da in jedem Einzelfall die genaue Abgrenzung zwischen Haustürgeschäften nach der Haustürgeschäfte richtlinie und sonstigen Haustürgeschäften erforderlich wäre.“<sup>780</sup>*

---

<sup>778</sup> Graw, DB 2013, 1011, 1013.

<sup>779</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 227, 232.

<sup>780</sup> BGH, Urteil v. 09.04.2002, XI ZR 91/99.

Abstrakt bedeutet dies: Unterschiedliches Recht für national und international verknüpfte Anwendungsfälle führt zu Abgrenzungsproblemen und Rechtsunsicherheit.<sup>781</sup>

Dies gilt bereits dann, wenn es sich um die unterschiedliche Auslegung von einheitlichen Begriffen innerhalb verschiedener Gesetze und Vorschriften handelt. In einem Urteil des BFH über die Auslegung des Begriffs der Herstellungskosten heißt es:

*„Eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe für die Bereiche des Betriebsvermögens einerseits und des Privatvermögens andererseits ist zwar nicht ohne weiteres ausgeschlossen; sie bedarf jedoch der Rechtfertigung durch unabweisbare Gründe, die sich aus der Systematik des Gesetzes und aus besonderen Zwecken der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften ergeben müssen.“*<sup>782</sup>

Die Anforderungen an eine gespaltene Auslegung derselben Norm müssen nach dem Argument *a maiore ad minus* noch höher sein.<sup>783</sup> Die erste Fallgruppe<sup>784</sup> lässt sich mit einer entsprechenden Begründung für eine divergierende Auslegung unproblematisch mit dem Prinzip der Relativität der Rechtsbegriffe begründen, wonach die Möglichkeit besteht, dass dasselbe Wort in verschiedenen Vorschriften eine abweichende Bedeutung hat.<sup>785</sup> Bei der gespaltenen Auslegung eines Begriffs innerhalb derselben Rechtsnorm würde eine besondere Qualität dieser Relativität einsetzen. Bei dieser zweiten Fallgrup-

---

<sup>781</sup> Unter Hinweis auf die dadurch entstehende unnötige Komplexität des Rechts Roth, Europäisches Recht und nationales Recht, 50 Jahre BGH, S. 881; so ebenfalls Harte-Bavendamm/Henning-Bodewig-Glückner, Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb, Einleitung B, Rn. 228.

<sup>782</sup> BFH, Beschluss v. 04.07.1990, GrS 1/89.

<sup>783</sup> Vgl. Bärenz, DB 2003, 375, 376.

<sup>784</sup> Die erste Fallgruppe stellt die divergierende Auslegung einheitlich verwendeter Begriffe in verschiedenen Vorschriften dar und entspricht etwa dem Fall des Teilbetriebsbegriffs im EStG und UmwStG oder dem der Anfechtung im BGB und in der InsO.

<sup>785</sup> Vgl. hierzu die umfassende Begründung eines normspezifischen nationalen Teilbetriebsbegriffs in Teil B, der sowohl auf systematischen als auch auf teleologischen Erwägungen beruht. Zur Rechtfertigung dieser Fallgruppe mit dem Prinzip der Relativität der Rechtsbegriffe vgl. BVerfG, Beschluss v. 27.12.1991, 2 BvR 72/90; LG Köln, Urteil v. 28.02.2002, 24 O 249/01.

pe würde einem Begriff nicht in verschiedenen Teilrechtsordnungen, sondern in demselben Paragraphen eine unterschiedliche Bedeutung beigemessen werden. Diese Fallgruppe fällt jedoch nicht unter das Prinzip der Relativität der Rechtsbegriffe.<sup>786</sup>

Vielmehr führt das Rechtsanwendungs- und Abgrenzungsproblem der gespaltenen Auslegung zu einem Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip. Eine der Hauptforderungen an das Recht ist das Gebot der Klarheit und Bestimmtheit des Gesetzes sowie das Prinzip der Einheit der Rechtsnormen als Teilaspekt der Rechtsklarheit, wonach Widersprüche innerhalb des Gesetzes zu vermeiden sind.<sup>787</sup>

Nach dem Grundsatz der Klarheit der Rechtsnormen müssen Vorschriften inhaltlich hinreichend eindeutig gefasst sein, um dem Rechtsanwender die Möglichkeit zu gewährleisten, sich ein eigenes Bild von seiner Rechtslage zu machen.<sup>788</sup> Rechtliche Entscheidungen müssen für den Bürger vorhersehbar sein.<sup>789</sup> Dazu gehört, dass die Norm in sich widerspruchsfrei ist.<sup>790</sup>

Das Gebot der Bestimmtheit des Gesetzes zielt in erster Linie darauf ab, dass der Bürger seine Rechtslage erkennen und einschätzen kann.<sup>791</sup> Dem würde eine gespaltene Auslegung der §§ 15, 20, 24 UmwStG zuwiderlaufen, da der Steuerpflichtige nur schwer abschätzen könnte, welcher Teilbetriebsbegriff für ihn maßgeblich ist. Dies würde sich einzig und allein mit prüfendem Blick in die FRL ergeben.

---

<sup>786</sup> Vgl. Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 549; Bärenz, DB 2003, 375, 376; Blumers, BB 2011, 2204, 2206.

<sup>787</sup> Vgl. Koch, JZ 2006, 277, 282; Bärenz, DB 2003, 375, 376.

<sup>788</sup> Vgl. Maunz/Dürig-Grzeszick, GG, Art. 20 Rn. 53.

<sup>789</sup> Ebenda.

<sup>790</sup> Vgl. Maunz/Dürig-Grzeszick, GG, Art. 20 Rn. 56; kritisch Beck'scher Online Kommentar-Huster/Rux, GG, Art. 20 Rn. 170.1, der zur Zurückhaltung gegenüber der Forderung nach Systemgerechtigkeit und Widerspruchsfreiheit aufruft und diese auf evidente Widersprüche beschränken will.

<sup>791</sup> Vgl. Maunz/Dürig-Grzeszick, GG, Art. 20 Rn. 58 f.; Beck'scher Online Kommentar-Huster/Rux, GG, Art. 20 Rn. 169.

Dennoch wird von der Literatur teilweise ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip verneint.<sup>792</sup> Die Normspaltung sei insbesondere im Wirtschaftsrecht und im IPR ein „*geläufiges Problem*“<sup>793</sup>; es komme nicht zu einer Überforderung des Rechtsanwenders, da „*die Erwartung, das richtige Verständnis einer Norm ohne weitere Hilfsmittel lediglich durch schlichte Lektüre des Gesetzestextes ermitteln zu können, ganz allgemein ein von einer komplexen und dynamischen Rechtsordnung nicht zu erfüllender Wunsch*“<sup>794</sup> sei. Ein Verbot der gespaltenen Auslegung aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit würde die Bestimmtheitsanforderungen an Gesetze überstrapazieren.<sup>795</sup>

Dem ist insoweit zuzustimmen, dass das Gebot der Normklarheit nicht jegliche Unstimmigkeit innerhalb der Rechtsordnung verbietet, sondern lediglich den echten Normwiderspruch, der vorliegt, wenn zwei Normen inhaltlich widersprüchliche Aussagen tätigen.<sup>796</sup> Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass den Gesetzgeber keine verfassungsrechtliche Pflicht zu einer überschießenden Umsetzung trifft.<sup>797</sup> Statt einer gemeinsamen Regelung für nationale und grenzüberschreitende Umwandlungen hätte der Gesetzgeber – entsprechend der Rechtslage vor dem SEStEG – unterschiedliche Vorschriften erlassen können, die jeweils eine eigenständige Definition des Teilbegriffs umfassen.<sup>798</sup>

Etwas anderes muss für die Auslegung einer einheitlich geschaffenen Norm gelten, da terminologische Widersprüche die Rechtssicherheit beeinträchtigen. Dies gilt insbesondere im Fall der §§ 15, 20, 24 UmwStG, da sich die gespaltene Auslegung auf einen einzelnen Rechtsbegriff innerhalb eines Paragraphen bezieht.

---

<sup>792</sup> Ohne besondere Begründung Grabitz/Hilf/Nettesheim-Martenczuk, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 EGV, Rn. 151; ebenfalls gegen einen Verstoß gegen Art. 20 GG Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 549 f..

<sup>793</sup> Mayer/Schürnbrand, JZ 2004, 545, 549

<sup>794</sup> Ebenda, 549 f..

<sup>795</sup> Ebenda, 550.

<sup>796</sup> Vgl. Maunz/Dürig-Grzeszick, GG, Art. 20 Rn. 56; Koch, JZ 2006, 277, 282.

<sup>797</sup> Vgl. Sendler, Grundrecht auf Widerspruchsfreiheit? – Eine Reise nach Absurdistan?, NJW 1995, 2875, 2876.

<sup>798</sup> Vgl. Koch, JZ 2006, 277, 282.

Ein sachlicher Grund der Normspaltung kann nicht darin gesehen werden, dass das UmwStG seinen Ursprung teilweise in der FRL und teilweise in einer autonomen Entscheidung des Gesetzgebers hat. Dem hätte der Gesetzgeber durch verschiedene Regelungen Rechnung tragen können. Die Schaffung einer einheitlichen Norm macht eine einheitliche Auslegung ihrer Rechtsbegriffe nach dem Rechtsstaatsprinzip erforderlich.

**cc) Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz: unzulässige Inländerdiskriminierung**

**(1) Anwendbarkeit des Art. 3 GG**

Ein Verstoß gegen Art. 3 GG kommt nur im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht.<sup>799</sup>

Dieser ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht anwendbar, wenn die Ungleichbehandlung von unterschiedlichen Gesetzgebern verursacht wird.<sup>800</sup> Im Verhältnis zwischen Europäischer Union und den einzelnen Mitgliedsstaaten wird dies von Teilen der Literatur angezweifelt. Hiernach handelt es sich bei der EU und dem Mitgliedstaat um zwei isoliert zu betrachtende Hoheitsträger<sup>801</sup>, d.h. der Gesetzgeber sei ebenso wie bei bundesstaatlicher Abweichung nicht zur Beseitigung der Ungleichbehandlung verpflichtet.<sup>802</sup> Dies gelte umso mehr, weil der nationale Gesetzgeber eine der beiden Vergleichsgruppen nicht regeln könne, da sie der autonomen Re-

---

<sup>799</sup> Die besonderen Gleichheitssätze der Art. 3 Abs. II, III GG passen von ihrem Anwendungsbereich nicht, vgl. Bösch, Die Inländerdiskriminierung, Jura 2009, 91, 94.

<sup>800</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 25.02.1960, 1 BvR 239/52, BVerfGE 10, 354, 371; BVerfG, Beschluss v. 10.03.1976, 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 27; BVerfG, Beschluss v. 27.03.1979, 2 BvL, 2/77, BVerfGE 51, 43, 58.

<sup>801</sup> Diese Auffassung wird als „historische Theorie“ bezeichnet, vgl. Bullinger, Inländerdiskriminierung im Steuerrecht am Beispiel des § 8 Nr. 7 GewStG, IStR 2005, 370, 373; ebenso, aber dennoch für eine Anwendbarkeit des Art. 3 GG Jarass/Pieroth-Jarass, GG, Art. 3 Rn. 74.

<sup>802</sup> Vgl. Beck'scher Online Kommentar-Kischel, GG, Art. 3 Rn. 103; Bullinger, IStR 2005, 370, 373; Bleckmann, Der allgemeine Gleichheitssatz beim Zusammenwirken des Europäischen Gemeinschaftsrechts mit dem nationalen Recht, NJW 1985, 2856, 2857; Lackhoff/Raczinski, Umgekehrte Diskriminierung, EWS 1997, 109, 116 f.; Graw, DB 2013, 1011, 1014.

gelungsgewalt der Mitgliedsstaaten entzogen und dem supranationalen Recht zugeordnet sei.<sup>803</sup>

Diese Argumentation ist nicht zutreffend.<sup>804</sup> Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Rechtsstellung grenzüberschreitender Fälle nur mittelbar durch Richtlinien festgelegt ist und die Ungleichbehandlung selbst erst durch die differenzierende nationale Regelung entsteht.<sup>805</sup> Der dahinter stehende Gedanke ist, dass das Gemeinschaftsrecht selbst eine Inländerdiskriminierung nicht vorgibt, sondern diese erst durch die Umsetzung der Richtlinie entsteht.<sup>806</sup>

Gegen diese Ansicht wird eingewandt, dass bei bundesstaatlicher Abweichung keine Zurechnung der Ungleichbehandlung vorgenommen werde.<sup>807</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass die Situation zwischen EU und Mitgliedstaat mit dem Verhältnis zwischen Bund und Ländern nicht vergleichbar ist, da sich der benachteiligte Inländer bei einer Ablehnung der Anwendung des Art. 3 I GG in Fällen der Inländerdiskriminierung zwischen unanwendbarem Gemeinschafts- und nationalem Recht befinden würde, sodass als letzter Ausweg nur der Gang zum EGMR bliebe.<sup>808</sup> Es ist das Ziel der juristischen Interpretation, die Entstehung solcher Regelungslücken zu vermeiden und nicht, diese künstlich zu schaffen.<sup>809</sup>

Auch spricht das Verhältnis zwischen EU-Gesetzgebung und der des Mitgliedstaates für eine Anwendbarkeit des Art. 3 GG, da dem nationalen Gesetzgeber die Handlungen der EU aufgrund des Zustimmungsgesetzes zuzurechnen sind.<sup>810</sup> Der nationale Gesetzgeber

---

<sup>803</sup> Vgl. Weis, NJW 1983, 2721, 2725; Bösch, Jura 2009, 91, 94.

<sup>804</sup> Vgl. Bullinger, Inländerdiskriminierung im Steuerrecht am Beispiel des § 8 Nr. 7 GewStG, IStR 2005, 370, 373; Riese/Noll, Europarechtliche und verfassungsrechtliche Aspekte der Inländerdiskriminierung, NVwZ, 2007, 516, 520 f.; Bullinger, IStR 2005, 370, 374.

<sup>805</sup> Vgl. Weis, NJW 1983, 2725.

<sup>806</sup> Vgl. Herdegen, Europarecht, S. 86.

<sup>807</sup> Vgl. Bösch, Jura 2009, 91, 94.

<sup>808</sup> Vgl. Bullinger, IStR 2005, 370, 373.

<sup>809</sup> Ebenda; NJW 1983, 2721, 2725.

<sup>810</sup> Vgl. Bullinger, IStR 2005, 370, 373; Riese/Noll, NVwZ, 2007, 516, 520 f.; so auch Herdegen, Europarecht, S. 86.

hat gemäß Art. 23 GG Hoheitsrechte auf die Gemeinschaft übertragen und damit die Einwirkung des supranationalen Rechts autorisiert, weshalb er für die Konsistenz von nationalem und supranationalem Recht zuständig ist.<sup>811</sup>

Gegen diese Zurechnung spricht weder die Eigenständigkeit der Gemeinschaftsrechtsordnung noch die Konzeption der Art. 23, 24 GG, die die Schaffung einer internationalen Organisation mit eigenen Hoheitsrechten ermöglichen soll, der eine Zurechnung wesensfremd ist.<sup>812</sup> Das Zustimmungsgesetz, von dem letztlich die Ungleichbehandlung ausgeht, bleibt rechtstechnisch ein rein nationaler Rechtsakt. Durch eine Überprüfung dieses Gesetzes an Art. 3 GG findet keine – nach der Solange-Rechtsprechung nicht durchzuführende – Überprüfung des Gemeinschaftsrechts, sondern eine des Umsetzungsaktes an der Verfassung statt. Dieses Gesetz unterliegt zweifellos der Verfassung:

*„Trotz der den nationalen Gesetzgeber bindenden unionsrechtlichen Vorgaben scheidet eine Prüfung der vorliegend einschlägigen Vorschriften der Handwerksordnung am Maßstab nationalen Verfassungsrechts nicht schon aus, weil es weder um die Anwendung unionsrechtlicher Vorschriften noch um die Anwendung nationalen Rechts geht, das auf zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben beruht. Der Kläger rügt letztlich, dass der nationale Gesetzgeber Inländern eine Gleichstellung mit EU/EWR-Angehörigen vorenthalten hat.“<sup>813</sup>*

Auch das Argument, dass es durch eine Überprüfung der Inländerdiskriminierung am Maßstab des Art. 3 GG zu einer Angleichung des innerstaatlichen Rechts komme, obwohl keine gemeinschaftsrechtliche Kompetenz zur Rechtsangleichung bestehe, was im Widerspruch zu Art. 23 Abs. 1 Satz 2, 3 GG stehe und eine nicht gedeckte Erweiterung der Kompetenz der EU darstelle<sup>814</sup>, ist meines Erachtens nicht zutreffend.

---

<sup>811</sup> Ebenda.

<sup>812</sup> So jedoch Lackhoff/Raczinski, EWS 1997, 109, 116 f..

<sup>813</sup> BVerwG, Urteil v. 31.08.2011, 8 C 9/10.

<sup>814</sup> Vgl. Bösch, Jura 2009, 91, 94; ähnlich Lackhoff/Raczinski, EWS 1997, 109, 117, die eine Bindungswirkung der Mitgliedsstaaten an die Entscheidung der Gemeinschaft verneinen.

Erstens ist eine Anwendbarkeit des Art. 3 GG nicht gleichzusetzen mit einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes, der nur dann besteht, wenn entweder wesentlich Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandelt wird. Außerdem kann eine Ungleichbehandlung von inlands- gegenüber grenzüberschreitenden Sachverhalten gerechtfertigt sein. Zweitens ist das rechtstechnische Argument überzeugender. Das Transformationsgesetz wird durch den nationalen Normgeber erlassen, der sich an der Verfassung messen lassen muss. Demnach ist die Verantwortung entsprechend der Verursachung geteilt. Auch wenn die Gemeinschaft die Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte vorgibt, führt sie die Benachteiligung von Inlandssachverhalten nicht herbei und könnte sie mangels Kompetenz vielfach nicht beheben. Eine solche Gleichbehandlung von Inlandsfällen kann und muss nur durch den nationalen Gesetzgeber erfolgen, sofern eine Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt ist.<sup>815</sup>

Dabei wird von Befürwortern eines Eingriffs in Art. 3 Abs. 1 GG zu Recht darauf hingewiesen, dass eine Rechtfertigung nur durch sachliche Gründe erfolgen kann und nicht nur die Willkürlichkeit der Ungleichbehandlung ungerechtfertigt ist.<sup>816</sup>

Solche Sachgründe werden sich nur schwer finden lassen, sodass regelmäßig ein nicht gerechtfertigter Eingriff in Art. 3 Abs. 1 GG vorliegen wird.<sup>817</sup> Eine Rechtfertigung kann nicht mit dem Hinweis erfolgen, dass grenzüberschreitende Fälle supranationalem und Inlandssachverhalte dem autonomen nationalen Recht unterliegen. Eine solche Argumentation führt allenfalls zur Unanwendbarkeit des Art. 3 GG.<sup>818</sup> Würde das Argument nun erneut angebracht werden, würde dies einen unzulässigen Zirkelschluss darstellen.

Diesem Gedankengang steht das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 31.08.2011 nicht entgegen. Obwohl es an entsprechender Stelle heißt, es liege

---

<sup>815</sup> Vgl. Weis, NJW 1983, 2721, 2726.

<sup>816</sup> Vgl. Jarass/Pieroth-Jarass, GG, Art. 3 Rn. 74; in diesem Sinne wohl auch BVerwG, Urteil v. 31.08.2011, 8 C 9/10.

<sup>817</sup> Vgl. v. Mangoldt/Klein/Starck-Starck, GG, Art. 3 Rn. 233; Sachs-Osterloh, GG, Art. 3 Rn. 71; NVwZ 2007, 516, 521.

<sup>818</sup> Vgl. Weis, NJW 1983, 2721, 2726.

*„ein gewichtiger sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung (...) in der Tatsache begründet, dass der nationale Gesetzgeber in seiner Gestaltungsfreiheit durch Europarecht gebunden war“<sup>819</sup>,*

ist die Ausgangslage des Falles mit der des UmwStG nicht vergleichbar. Denn der Entscheidung hatte ein gemeinschaftsrechtliches Modell vorgelegen, welches nicht auf das rein nationale Recht übertragbar war. Dies ist im UmwStG nicht der Fall, was die Vereinheitlichung der §§ 20, 23 UmwStG a.F. zu § 20 UmwStG n.F. zeigt.

## **(2) Eingriff und Rechtfertigung**

Eine Verletzung von Art. 3 GG kann nur zurückhaltend angenommen werden, um dem Gesetzgeber nicht von vornherein seine Regelungshoheit für innerstaatliche Angelegenheiten zu nehmen.<sup>820</sup> In der Kasuistik der obersten Gerichte wird mit dem Problem der Inländerdiskriminierung und deren Rechtfertigung unterschiedlich umgegangen, wenngleich nicht zwingend unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes. Das BVerwG führt nur ohne weitere Begründung aus, dass ein Eingriff in Art. 3 Abs. 1 GG – selbst wenn dieser als Maßstab anwendbar wäre – sachlich gerechtfertigt wäre.<sup>821</sup> In einem anderen Fall merkte das BVerwG an:

*"Sie wird aber voraussetzungsgemäß nur vorübergehend und gelegentlich und zudem nach den Feststellungen des Oberverwaltungsgerichts vorwiegend nur im grenznahen Raum erbracht (...)."<sup>822</sup>*

Nach dem BVerwG kommt die Rechtfertigung aufgrund der Kurzweiligkeit und der Häufigkeit des Eingriffs in Betracht, da eine Rechtsordnung eine völlige Gleichbehandlung nicht leisten kann und eine Ungleichbehandlung in Ausnahmefällen und zeitlich

---

<sup>819</sup> BVerwG, Urteil v. 31.08.2011, 8 C 9/10.

<sup>820</sup> Vgl. Riese/Noll, NVwZ 2007, 516, 521.

<sup>821</sup> Vgl. BVerwG, Beschluss v. 13.06.2006, 1 BvR 1160/03.

<sup>822</sup> BVerwG, Urteil v. 31.08.2011, 8 C 9/10; ähnlich BVerwG, Urteil v. 11.12.2008, 3 C 33/07.

begrenzt hinnehmbar ist. Das BVerwG führte weiter aus, dass der Eingriff „*nicht nennenswert ins Gewicht*“<sup>823</sup> falle.

Aus der Zusammenschau der – wenn auch nur in begrenzter Anzahl – vorhandenen Urteile ergibt sich, dass eine Inländerdiskriminierung dann gerechtfertigt ist, wenn (i) der Eingriff nur für eine gewisse kurze Zeitspanne oder (ii) nur in Einzelfällen vorliegt. Bei einer länger anhaltenden allgemeinen Ungleichbehandlung wird eine Rechtfertigung mangels sachlicher Gründe in der Regel nicht gegeben sein. Bei der Subsumtion des UmwStG unter diese Fallgruppen ist zwischen den §§ 15, 20 UmwStG und § 24 UmwStG zu trennen.

Im Hinblick auf § 24 UmwStG liegt meines Erachtens ein gerechtfertigter Eingriff in Art. 3 GG vor. Zwar wird die Einbringung in eine hybride EU-/EWR-Personengesellschaft von der FRL geschützt, während rein inländische Fallgestaltungen hiervon ausgenommen sind. Bei den sowohl von § 24 UmwStG als auch von der FRL erfassten Fällen handelt es sich jedoch um wenige Einzelfälle<sup>824</sup>, sodass die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist.

Auf die §§ 15, 20 UmwStG ist diese Argumentation aufgrund der großen Schnittmenge zwischen UmwStG und FRL nicht übertragbar. Hier liegt eine Schlechterstellung solcher Unternehmen vor, deren Umwandlung sich rein innerstaatlich vollzieht. In diesem Fall ist das EU-Recht nicht anwendbar, sodass nur der – bei einer gespaltenen Auslegung – teilweise restriktivere nationale Teilbetriebsbegriff gelten würde, was für die betroffenen Unternehmen zu Wettbewerbsnachteilen führt.<sup>825</sup>

Durch eine dann vorzunehmende einheitliche Auslegung in Inlandsfällen kommt es zu einer Einschränkung der Handlungsmöglichkeiten der nationalen Gesetzgebung und der Finanzverwaltung. Diese ist hinzunehmen. Eine wirtschaftliche Benachteiligung von Steuerinländern ist dagegen untragbar, da andernfalls nationale Unternehmen Gefahr

---

<sup>823</sup> BVerwG, Urteil v. 31.08.2011, 8 C 9/10. Zu einer anderen Entscheidung kam das BVerfG im Fall des Meisterzwangs für Handwerker. Vgl. BVerfG, Beschluss v. 05.12.2005, 1 BvR 1730/02. Die Entscheidung zu Art. 3 GG wurde hier allerdings aufgrund des Eingriffs in Art. 12 GG ausdrücklich offengelassen, sodass dieses Urteil nicht näher besprochen wird.

<sup>824</sup> Vgl. W/M-Fuhrmann, UmwStG, § 24 Rn. 266.

<sup>825</sup> Vgl. Riese/Noll, NVwZ 2007, 516, 521.

laufen, von ausländischen EU-Unternehmen im Inland verdrängt zu werden, oder sie zwecks Existenzsicherung ins EU-Ausland abwandern.<sup>826</sup>

---

<sup>826</sup> Vgl. Bullinger, IStR 2005, 370, 375.

## **Teil E. Schlussbetrachtung**

### **I. Zusammenfassung**

#### **1. Normspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs**

Eine normspezifische Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebs wird dogmatischen Anforderungen gerecht. Der Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs stehen keinerlei Bedenken im Hinblick auf eine Divergenz zum Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 1 EStG entgegen.

Für den Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG ist in keinem Fall eine quantitative Betrachtung der Wirtschaftsgüter nach der Höhe der in ihnen gespeicherten stillen Reserven notwendig, wie dies für § 16 Abs. 1, 34 EStG gilt.

Will der Steuerpflichtige nicht die Vorteile der durch das UmwStG gewährten Möglichkeit zur steuerneutralen Umwandlung, sondern über den durch §§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 UmwStG gegebenen Verweis auf das EStG die Steuerbegünstigungen einer Teilbetriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG wahrnehmen, gelten durch Rechtsgrundverweis auf das EStG die hier gestellten und teilweise erhöhten Anforderungen.

Nicht auszuschließen ist die Prämisse, dass an den europäischen Teilbetrieb erhöhte Voraussetzungen gestellt werden, als dies nach nationalem Verständnis erforderlich wäre. Bringt der Steuerpflichtige zu diesen Bedingungen ein, liegt kein durch das UmwStG zu behandelnder Fall vor, wenn der Einbringungsgegenstand kein Teilbetrieb im Sinne der FRL ist. Da die Einbringung als gesellschaftsrechtlicher Vertrag sui generis einen Unterfall der Veräußerung darstellt, der grundsätzlich von der Veräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG subsidiär erfasst ist, wenn das UmwStG nicht einschlägig ist, kann der Steuerpflichtige die Steuervorteile des EStG über eine Anwendung des § 16 Abs. 1 EStG geltend machen, wenn der Einbringungsgegenstand einem Teilbetrieb im Sinne des EStG entspricht.

## **2. Nationaler und europäischer Teilbetriebsbegriff**

Durch den Umwandlungssteuererlass 2011 soll zukünftig der europäische Teilbetriebsbegriff gelten. Dieser unterscheidet sich teilweise erheblich von dem bisher geltenden nationalen Teilbetriebsverständnis.

Die größte Divergenz besteht in der neuen Klassifizierung von Wirtschaftsgütern, die nicht nur in wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen aufzuteilen sind. Mit der Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs wird vielmehr die Klasse der lediglich zuordenbaren Wirtschaftsgüter eingeführt. Ein europäischer Teilbetrieb liegt nur vor, wenn diesem sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen und die nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter zugeordnet sind. Neutrales Vermögen existiert nur dann, wenn das Wirtschaftsgut tatsächlich keinerlei wirtschaftlichen Zusammenhang zu der Einheit hat. Das neue Abgrenzungsproblem des europäischen Teilbetriebsbegriffs stellt sich dadurch nicht mehr auf der Ebene zwischen wesentlichen und unwesentlichen Betriebsgrundlagen. Entscheidend ist die Abgrenzung zwischen den zuordenbaren und verbleibenden neutralen Wirtschaftsgütern.

Hinsichtlich der Übertragung dieser zugeordneten Wirtschaftsgüter muss bei konsequenter Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs eine dauerhafte und gesicherte Nutzungsmöglichkeit ausreichen, sodass sich das Problem der von mehreren Teilbetrieben genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen und zuordenbaren Wirtschaftsgüter künftig nicht mehr stellen darf.

Die nach dem nationalen Verständnis notwendige Beurteilung der Lebensfähigkeit und Selbstständigkeit wird innerhalb des nationalen Teilbetriebsbegriffs durch das Kriterium der „Funktionsfähigkeit“ wahrgenommen. Die Funktionsfähigkeit ist unter einem funktionalen und finanziellen Aspekt zu beurteilen und im Ergebnis an geringere Anforderungen geknüpft als nach nationalem Verständnis, da insbesondere keine Abgrenzung der Einheit vom Hauptbetrieb vorgenommen wird, sondern die Lebensfähigkeit auf Seiten der übernehmenden Gesellschaft entscheidend ist.

Entscheidend sind danach die sachliche und personelle Funktionsfähigkeit der Einheit sowie der (zu erwartende) Zugang zum Markt.

### 3. Reichweite des europäischen Teilbetriebsbegriff

Die Kernaussage des Umwandlungssteuererlasses 2011 ist nicht haltbar. Der europäische Teilbetriebsbegriff ist nicht durch ein Transformationsgesetz ins nationale Recht übernommen worden. Dies gilt vor dem Hintergrund der langen Tradition des nationalen Teilbetriebsbegriffs vor allem, weil der Gesetzgeber die Definition der FRL nicht ins UmwStG übernommen hat. Dass der nationale Gesetzgeber den europäischen Teilbetriebsbegriff für alle steuerrechtlichen Vorschriften anwenden wollte, ist nicht ersichtlich.

Insofern kann eine Relevanz des europäischen Teilbetriebsbegriffs nur dort angenommen werden, wo dieser entweder durch richtlinienkonforme Auslegung Vorrang vor der nationalen Auslegung hat oder die FRL unmittelbar angewendet werden kann. Beides kann nur innerhalb des Anwendungsbereichs der FRL angenommen werden. Hier gilt der europäische Teilbetriebsbegriff nach dem Prinzip der Meistbegünstigung nur, soweit er gegenüber dem nationalen Begriff weiter ist, weil eine Korrektur des nationalen Rechts nur dann vorgenommen werden muss, wenn ansonsten ein europarechtswidriger Zustand bestehen würde.

Für die §§ 15, 20, 24 UmwStG ergibt sich jedoch nicht nur die Anwendung des europäischen Teilbetriebsbegriffs innerhalb, sondern durch verfassungskonforme Auslegung auch außerhalb des Anwendungsbereichs der FRL, da eine ansonsten durch die unmittelbare Anwendung der FRL oder richtlinienkonforme Auslegung des UmwStG entstehende gespaltene Auslegung/Anwendung verfassungswidrig wäre.

Etwas anderes gilt trotz gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben insoweit als die §§ 20, 24 UmwStG auf die §§ 16 Abs. 4, 34 EStG verweisen. Hier müssen durch Rechtsgrundverweis zwingend die Voraussetzungen der jeweiligen Verweisnorm erfüllt werden. Dies hat zur Folge, dass der Einbringungsgegenstand ein Teilbetrieb im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG sein muss, wodurch das Prinzip der Meistbegünstigung praktisch nicht gilt.

Dieses Ergebnis ist nicht europarechtswidrig: Erstens handelt es sich in diesen Fällen gerade nicht um einen steuerneutralen Vorgang, der nach der FRL zu begünstigen ist, da es zwingend zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Die Begünstigung der Einbringung erfolgt durch Anwendung der Vorschriften des EStG, für die es keine eu-

ropäischen Vorgaben gibt. Zweitens bleibt es dabei, dass innerhalb der §§ 20, 24 UmwStG unabhängig von der Rechtsfolge der Einbringung ein einheitlicher Teilbetriebsbegriff besteht, dessen zum Teil erhöhte Voraussetzungen aus der Ansetzung des gemeinen Wertes erst aufgrund der Anwendung des EStG entstehen. Rein dogmatisch bleibt es bei der Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips im UmwStG.

## II. Europäisches Transparenzgebot und Vorschlag einer Neufassung des UmwStG

### 1. Europäisches Transparenzgebot

Innerhalb des UmwStG gilt eine Kombination aus nationalem und europäischem Teilbetriebsbegriff, sodass der Begriff für die Praxis letztendlich kaum bestimmbar ist. Außerdem wird in der Praxis entweder ausschließlich der europäische oder der nationale Teilbetriebsbegriff gelten. Die Literatur merkt zutreffend an, dass die Reichweite des europäischen Teilbetriebsbegriffs vom Vorlageverhalten der nationalen Gerichte abhängig sei.<sup>827</sup>

Dies begründet ein Folgeproblem, welches zu unhaltbaren Differenzen mit dem dogmatischen Ergebnis führt. Entscheidet sich das nationale Gericht zur Vorlage einer Entscheidung an den EuGH, wird dieser den Sachverhalt ausschließlich am Maßstab des europäischen Teilbetriebs messen. Andernfalls müsste er sich mit den Voraussetzungen und der Auslegung des deutschen Teilbetriebsbegriffs auseinandersetzen. Dies ist – wenngleich wünschenswert – nicht möglich, da (i) der EuGH keine Kompetenz zur Auslegung des nationalen Rechts hat und (ii) das Problem gegebenenfalls nicht auf das deutsche Recht beschränkt wäre. Legt das nationale Gericht die Frage nicht vor, wird es ausschließlich den nationalen Teilbetriebsbegriff anwenden, da die höchstrichterliche Rechtsprechung von einer Übereinstimmung beider Begriffe ausgeht.

Darüber hinaus erfüllt das UmwStG in der jetzigen Form trotz der richtlinienkonformen Auslegung nicht die Transparenzanforderung des Gemeinschaftsrechts, da die Europarechtskonformität eines Gesetzes nicht bloß durch die richtlinienkonforme Auslegung erreicht werden darf, sondern klar zum Ausdruck gebracht werden muss und den Umsetzungsakt nicht entbehrlich macht.<sup>828</sup> Der EuGH führt treffend aus, dass

---

<sup>827</sup> Vgl. Kessler/Kröner/Köhler-Pfaar/Schimmele, Konzernsteuerrecht, § 4 Rn. 352; Gille, IStR 2007, 194, 198.

<sup>828</sup> Vgl. Roth, Europäisches Recht und nationales Recht, 50 Jahre BGH, S. 870 f.; Methodenlehre-Habersack/Mayer, § 15 Rn. 36; Grabitz/Hilf/Nettesheim-Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 Rn. 141; Calliess/Ruffert-Ruffert, EUV/AEU, Art. 288 AEUV, Rn. 82 m.w.N..

*„eine etwa bestehende nationale Rechtsprechung, die innerstaatliche Rechtsvorschriften in einem Sinn auslegt, der als den Anforderungen einer Richtlinie entsprechend angesehen wird, nicht die Klarheit und Bestimmtheit aufweisen kann, die notwendig sind, um dem Erfordernis der Rechtssicherheit zu genügen.“<sup>829</sup>*

Dies lässt sich mit der fehlenden Bindungswirkung einer durch den Richter vorgenommenen richtlinienkonformen Auslegung begründen, die grundsätzlich lediglich *inter partes* wirkt.<sup>830</sup> Erschwerend kommt für die deutsche Rechtsprechungspraxis hinzu, dass zumindest der BFH nach jetzigem Stand von einem identischen nationalen und europäischen Teilbetriebsbegriff ausgeht und die Vorschriften des UmwStG nicht richtlinienkonform auslegt. In der Rechtspraxis wird die bestehende Europarechtswidrigkeit des UmwStG also nicht beseitigt, sondern sie besteht unabhängig von einem etwaigen Transparenzgebot fort.

Die in der Rechtspraxis der Gerichte nicht genommene Hürde kann nicht durch die Verwaltungsanweisung des BMF geheilt werden, da auch diese nicht die Transparenzanforderung erfüllt und den Umsetzungsakt überflüssig macht.<sup>831</sup>

Da der europäische Teilbetriebsbegriff nicht durch Rechtsakt umgesetzt ist, bleibt der Gesetzgeber trotz richtlinienkonformer Auslegung des nationalen Rechts durch das entscheidende Gericht verpflichtet, die Richtlinie umzusetzen. Diese gemeinschaftsrechtli-

---

<sup>829</sup> EuGH, Urteil v. 10.05.2001, C-144/99; vgl. auch GA Tizzano, Schlussanträge v. 23.01.2001 zu Rs. C-144/99; ähnlich EuGH, Urteil v. 19.09.1996, C-236/95.

<sup>830</sup> Vgl. Leible, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 10.05.2001, C-144/99, EuZW 2001, 437, 439; Grabitz/Hilf/Nettesheim-Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 Rn. 141.

<sup>831</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 02.08.1993, C-366/89; Grabitz/Hilf/Nettesheim-Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 249 Rn. 141. Bezeichnend ist in dieser Hinsicht, dass die Finanzverwaltung für § 23 UmwStG a.F., der ebenfalls die FRL umsetzen sollte, von der Geltung des rein nationalen Teilbetriebsbegriffs ausging und eine etwaige mangelhafte Umsetzung nicht durch eine richtlinienkonforme Auslegung durch die Praxis geheilt wurde, vgl. hierzu BMF, Schreiben v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rn. 23.01.

che Verpflichtung erfüllt er nur dann, wenn er zumindest für den Anwendungsbereich der FRL den europäischen Teilbetriebsbegriff für anwendbar erklärt.

## 2. Vorschlag einer Neufassung des UmwStG

Der notwendige europäische Einfluss der FRL verhindert, dass das Ergebnis der Gesetzeskorrektur zugunsten der Anwendung des rein nationalen Teilbetriebsbegriffs ausfällt, sodass einzig die ausschließliche Geltung des europäischen Teilbetriebsbegriffs als Lösung *de lege ferenda* verbleibt. Diese muss sich dann nicht nur auf den Anwendungsbereich der FRL erstrecken, sondern ebenfalls auf Fälle außerhalb des Richtlinienrechts, da es andernfalls durch eine dann einsetzende gespaltene Auslegung – durch Einschränkung auf den Anwendungsbereich der FRL – zu einer Verfassungswidrigkeit des UmwStG kommt. Zwar wird der Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip geheilt, weil für den Rechtsanwender aus dem Gesetz hinreichend ersichtlich ist, welches der maßgebliche Begriff ist. Der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG bleibt durch die Ungleichbehandlung rein nationaler Sachverhalte hingegen bestehen.

Durch eine dahingehende Gesetzesänderung würde der Gesetzgeber nicht nur bestehende Auslegungsschwierigkeiten beseitigen und einen verfassungskonformen Zustand herstellen, sondern maßgeblich zur rechtlichen Einheit Europas beitragen. Um an dieser Stelle der gemeinschaftsrechtlichen Anforderung an die Transparenz des nationalen Rechts Rechnung zu tragen, sollte der Teilbetriebsbegriff gesetzlich definiert werden. In Anbetracht der abweichenden systematischen und teleologischen Überlegungen, die eine normspezifische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs erforderlich machen, sollte der Anwendungsbereich dieser Definition auf das UmwStG beschränkt sein.

Aus diesem Grund ist § 1 Abs. 5 UmwStG entsprechend um eine Nr. 5 zu erweitern:

§ 1 UmwStG

(5) Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, ist

5. Teilbetrieb

die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil der übertragenden Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.