

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht

Christian Lüninghöner

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht

INAUGURAL-DISSERTATION

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

vorgelegt von: Christian Lüninghöner
aus: Karlsruhe

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Joachim Englisch
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Marcel Krumm
Dekan:	Prof. Dr. Klaus Boers
Tag der mündlichen Prüfung:	15. Januar 2019

Christian Lüninghöner

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht



Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

Reihe III

Band 39

Christian Lüninghöner

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

herausgegeben von der Universitäts- und Landesbibliothek Münster

<http://www.ulb.uni-muenster.de>



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Buch steht gleichzeitig in einer elektronischen Version über den Publikations- und Archivierungsserver der WWU Münster zur Verfügung.

<http://www.ulb.uni-muenster.de/wissenschaftliche-schriften>

Christian Lüninghöner

„Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht.“

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster, Reihe III, Band 39

Verlag readbox publishing GmbH – readbox unipress, Münster

<http://unipress.readbox.net>

Zugl.: Diss. Universität Münster, 2019

Dieses Werk ist unter der Creative-Commons-Lizenz vom Typ 'CC BY 4.0 International'

lizenziert: <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de>

Von dieser Lizenz ausgenommen sind Abbildungen, welche sich nicht im Besitz des Autors oder der ULB Münster befinden.



ISBN 978-3-8405-0204-0

(Druckausgabe)

URN urn:nbn:de:hbz:6-75159403172

(elektronische Version)

direkt zur Online-Version:

© 2019 Christian Lüninghöner

Alle Rechte vorbehalten

Satz:

Christian Lüninghöner

Umschlag:

ULB Münster



Meinen Eltern

Vorwort

Die Juristische Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2018/2019 als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind bis einschließlich Januar 2019 berücksichtigt worden.

Mein Dank gilt zuvorderst meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Joachim Englisch. Er hat die Anregung zum Thema dieser Arbeit gegeben und ließ mir große wissenschaftliche Freiheit bei ihrer Gestaltung. Herrn Professor Dr. Marcel Krumm danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Die Studienstiftung des deutschen Volkes hat die Entstehung der Arbeit durch die Gewährung eines Promotionsstipendiums finanziell und ideell gefördert. Für diese Unterstützung sowie den anregenden Austausch im Berliner Stipendiatenkreis bin ich sehr dankbar.

Das Verständnis und der Zuspruch meiner Freunde haben entscheidend zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. In besonderem Maße danke ich Herrn Dr. Timo Rademacher für zahlreiche Gespräche, in denen wir die Thesen dieser Dissertation diskutiert haben. Er und Herr Eike Eckelmann haben mir auch durch die gründliche Durchsicht der Arbeit einen großen Freundschaftsdienst erwiesen.

Schließlich möchte ich mich bei meiner Familie bedanken. Insbesondere mein Bruder Herr Dr. Benjamin Herz stand mir mein ganzes Studium hindurch allzeit zur Seite. Der größte Dank gebührt allerdings meinen Eltern Frau Erika Herz-Lüninghöner und Herrn Gert Lüninghöner. Ihnen verdanke ich alles. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Inhaltsübersicht

Vorwort	III
Inhaltsübersicht	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
Einführung	1
Kapitel 1:	
Auslegung von nationalem Steuerrecht mit unionsrechtlichem Hintergrund.....	5
A. Grundlagen der nationalen und unionalen Methodenlehre.....	5
B. Auslegung richtlinienbasierter Steuergesetze.....	10
C. Zusammenfassung der Auslegungsregeln	33
Kapitel 2:	
Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie	37
A. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht	37
B. Das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie	105
C. Unterschiede.....	159
Kapitel 3:	
Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuergesetz 2006.....	167
A. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 vor dem Hintergrund der Fusionsrichtlinie	167
B. Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen	203
C. Zusammenschau	221
Thesenartige Zusammenfassung.....	225
Literaturverzeichnis	237

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Inhaltsübersicht	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX

Einführung	1
I. Gegenstand der Untersuchung: der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht.....	1
II. Ziel der Untersuchung	3
III. Gang der Untersuchung	3

Kapitel 1:

Auslegung von nationalem Steuerrecht mit unionsrechtlichem Hintergrund.....

A. Grundlagen der nationalen und unionalen Methodenlehre.....	5
I. Ziel der Auslegung	5
II. Nationale Auslegungskriterien.....	7
III. Unionale Auslegungskriterien.....	9
B. Auslegung richtlinienbasierter Steuergesetze.....	10
I. Die Richtlinie und ihre Umsetzung in nationales Recht.....	10
1. Pflicht zur Umsetzung von Richtlinien	11
2. Sonderfall: überschießende Richtlinienumsetzung.....	12
a) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite.....	12
b) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe	13
II. Grund und Grenze der richtlinienkonformen Auslegung	13
1. Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung.....	14
2. Unions- und verfassungsrechtliche Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung.....	15
3. Sonderfall: richtlinienkonforme Auslegung bei überschießender Richtlinienumsetzung.....	16
a) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite.....	16
aa) Keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung	16
bb) Stattdessen: richtlinienorientierte Auslegung	18

(1) Strukturrentscheidung.....	19
(2) Gestaltungsentscheidung	20
(3) Sachentscheidung	21
b) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe	23
III. Die richtlinienkonforme Auslegung im Spiegel des unionalen Verfahrensrechts	24
1. Grundlagen des Vorabentscheidungsverfahrens	25
2. Umfang und Grenzen der Vorlagepflicht	26
3. Sonderfall: Vorlagerecht und Vorlagepflicht bei überschießender Richtlinienumsetzung.....	28
a) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite.....	28
aa) Keine Vorlagepflicht.....	29
bb) Grundsätzliche Zulässigkeit der Vorlagefrage	29
cc) Grenzen der Vorlagebefugnis.....	31
dd) Kein Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG	32
b) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe	33
C. Zusammenfassung der Auslegungsregeln	33

Kapitel 2:

Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie	37
---	-----------

A. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht	37
I. Problemaufriss	38
II. Maßstabsbildung: verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts	40
1. Umwandlungssteuerrecht als besonderes Ertragsteuerrecht	40
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und fehlende Vorgaben der Freiheitsgrundrechte.....	41
3. Umstrukturierungsrelevante Prinzipien der Ertragsbesteuerung	44
a) Subjektsteuerprinzip.....	45
b) Totalitätsprinzip	46
c) Markteinkommensprinzip und Realisationsprinzip	47

d) Erhaltungsprinzip	50
4. Die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts als Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung	51
a) Der tauschähnliche Charakter der Umstrukturierungsvorgänge	51
b) Tauschähnliche Vorgänge als Marktrealisation	53
c) Keine teleologische Einschränkung der Gewinnermittlungsregeln	55
aa) Sicherstellung der künftigen Besteuerung stiller Reserven.....	56
bb) Fehlender Zufluss liquider Mittel	57
cc) Fortführung des unternehmerischen Engagements...	58
5. Rechtfertigung der umwandlungssteuerrechtlichen Begünstigungen	60
a) Legitime und angemessene Differenzierung: Begünstigung betriebswirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungsvorgänge	61
b) Großer Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses; Grenze: willkürliche Begünstigungsentscheidung	63
6. Zwischenergebnis	64
III. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen	65
1. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	65
a) Gewisse Selbständigkeit	66
b) Eigenständige Lebensfähigkeit	69
c) Organische Geschlossenheit	71
d) Originär gewerbliche Tätigkeit.....	71
2. Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung	72
a) Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen	72
b) Form der Übertragung.....	74
c) Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit	75
IV. Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht?.....	76

1. Grammatikalische Auslegung: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses	76
2. Historische Auslegung	77
a) Historische Rechtsentwicklung: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses.....	78
b) Gesetzgebungsmaterialien: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses.....	78
3. Systematische Auslegung	80
a) Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses.....	80
b) Systematische Nähe zum Einkommensteuergesetz: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses.....	81
c) Systematische Nähe zum Umwandlungsgesetz: kein Argument für abweichende normspezifische Auslegung	82
4. Teleologische Auslegung.....	83
a) Sinn und Zweck des Teilbetriebs im Umwandlungssteuerrecht	83
aa) Fortführung des unternehmerischen Engagements... 83	
bb) Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze	86
b) Vergleich mit Sinn und Zweck des Teilbetriebs in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses.....	89
5. Schlussfolgerungen	91
a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	92
aa) Gewisse Selbständigkeit: Übertragung.....	92
bb) Eigenständige Lebensfähigkeit: Übertragung	93
cc) Organische Geschlossenheit: Übertragung	93
dd) Originär gewerbliche Tätigkeit: Übertragung	93
b) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	94

aa)	Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: rein funktionale Betrachtungsweise	94
bb)	Anforderungen an die Form der Übertragung: Übertragung	95
cc)	Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit: Übertragung	97
6.	Zwischenergebnis: eingeschränkte Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses	97
V.	Sonderprobleme	98
1.	Der Teilbetrieb im Aufbau	98
2.	Der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb.....	100
3.	Die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	101
4.	Die Mitunternehmerschaft.....	103
5.	Die Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG	104
B.	Das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie	105
I.	Leitentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs	106
1.	Rechtssache Andersen og Jensen	106
2.	Rechtssache Commerz-Credit-Bank	108
a)	Reichweite der Entscheidung.....	108
b)	Inhalt der Entscheidung	111
3.	Zwischenergebnis.....	112
II.	Untersuchung anhand der Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs	112
1.	Grammatikalische Auslegung	113
a)	Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	114
aa)	Eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller und finanzieller Hinsicht	115
bb)	Beurteilungsperspektive: übertragender Rechtsträger	116
cc)	Unternehmensteil: organische Geschlossenheit und Ausschluss rein vermögensverwaltender Tätigkeiten	116
dd)	Keine Merkmale der gewissen Selbständigkeit und der originär gewerblichen Tätigkeit	117
b)	Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung.....	118
aa)	Grundsatz der Totaltransaktion.....	118

bb)	Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend	120
cc)	Kein Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit.....	120
2.	Historische Auslegung	121
a)	Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs: Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht	124
b)	Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung: Grundsatz der Totaltransaktion	125
3.	Systematische Auslegung	126
a)	Rechtsaktübergreifende horizontale Auslegung anhand Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL und Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL	128
b)	Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	129
aa)	Bestimmung der eigenständigen Funktionsfähigkeit: betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung	129
bb)	Beurteilungsperspektive: übertragender Rechtsträger.....	131
c)	Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs: Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend; Eigentumslage für Zuordnungsentscheidung ohne Bedeutung	132
4.	Teleologische Auslegung.....	132
a)	Sinn und Zweck des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie: Fortführung des unternehmerischen Engagements.....	134
b)	Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	137
aa)	Eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht: betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung; Beurteilungsperspektive: übertragender Rechtsträger.....	138
bb)	Eigenständige Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht: betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung; Beurteilungsperspektive: übernehmender Rechtsträger	140
cc)	Organische Geschlossenheit.....	141

dd) Ausschluss rein vermögensverwaltender Tätigkeiten	142
ee) Kein Merkmal der gewissen Selbständigkeit	142
ff) Kein Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit ...	143
c) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs ...	144
aa) Grundsatz der Totaltransaktion.....	145
bb) Eigentumslage für Zuordnungsentscheidung ohne Bedeutung.....	147
cc) Keine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten	148
dd) Ausnahme vom Grundsatz der Totaltransaktion: Nichtaufgriffsschwelle	148
ee) Eigentumsübertragung finanziell wichtiger Wirtschaftsgüter	150
ff) Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts bei funktionell wichtigen Wirtschaftsgütern ausreichend	150
gg) Kein Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit.....	151
5. Zwischenergebnis.....	152
a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	152
b) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs ...	153
III. Sonderprobleme	155
1. Der Teilbetrieb im Aufbau	155
2. Der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb.....	156
3. Die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	157
4. Die Mitunternehmerschaft.....	158
5. Die Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG	159
C. Unterschiede.....	159
I. Unterschiede bezüglich der Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	159
II. Unterschiede bezüglich der Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	161
III. Unterschiede bezüglich ausgewählter Sonderprobleme	162
IV. Tabellarische Zusammenfassung	163

Kapitel 3:

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuergesetz 2006..... 167

A. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 vor dem Hintergrund der Fusionsrichtlinie	167
I. Problemaufriss	167
II. Untersuchung des maßgeblichen Teilbetriebsverständnisses	170
1. Vorgaben des Unionsrechts	170
a) Unternehmensumstrukturierungen innerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie	171
aa) Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung bei Abweichungen zulasten des Steuerpflichtigen	171
bb) Keine unionsrechtlichen Vorgaben bei Abweichungen zugunsten des Steuerpflichtigen	171
b) Unternehmensumstrukturierungen außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie: keine richtlinienrechtlichen Vorgaben	174
c) Zwischenergebnis	174
2. Vorgaben des nationalen Rechts.....	175
a) Grammatikalische Auslegung	175
aa) Strukturentscheidung: einheitliche Auslegung	176
bb) Gestaltungsentscheidung: keine „hybriden Teilbetriebe“	176
cc) Sachentscheidung: §§ 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG, 6 Abs. 2 S. 1 EnWG	177
b) Historische Auslegung	177
aa) Strukturentscheidung: einheitliche Auslegung	178
bb) Gestaltungsentscheidung: unionales Teilbetriebsverständnis.....	180
cc) Keine Sachentscheidung	183
c) Systematische Auslegung	183
aa) Strukturentscheidung: einheitliche Auslegung	183

bb)	Gestaltungsentscheidung: unionales Teilbetriebsverständnis.....	184
cc)	Sachentscheidung: Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis bei drohendem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.....	186
d)	Teleologische Auslegung.....	187
aa)	Strukturentscheidung: einheitliche Auslegung	187
bb)	Gestaltungsentscheidung: unionales Teilbetriebsverständnis.....	188
cc)	Sachentscheidung: Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zur besseren Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze	189
e)	Zwischenergebnis	190
III.	Neuer und differenzierter Lösungsansatz für die Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis	191
1.	Entwicklung einfacher und klarer Entscheidungskriterien....	192
a)	Eindeutiger Gesetzeswortlaut	192
b)	Bessere Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze.....	193
c)	Keine Vorhersehbarkeit des unionalen Auslegungsergebnisses	194
d)	Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen	195
e)	Zusammenfassend: Entscheidungsregeln	195
2.	Anwendung der Entscheidungskriterien auf bestimmte Auslegungsprobleme	196
a)	Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	197
b)	Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs ...	198
c)	Sonderprobleme.....	200
aa)	Der Teilbetrieb im Aufbau	200
bb)	100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; Mitunternehmerschaft; Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG	201
3.	Zwischenergebnis.....	202

B. Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen	203
I. Problemaufriss	203
II. Untersuchung des maßgeblichen Zeitpunkts	206
1. Grammatikalische Auslegung	207
a) Allgemeiner Sprachgebrauch: keine Maßgeblichkeit des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags.....	207
b) Einheitlicher Gesetzeswortlaut: keine unterschiedliche Behandlung von Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz.....	208
2. Historische Auslegung: keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags	209
3. Systematische Auslegung	210
a) Unterscheidung von Tatbestand und Rechtsfolge: keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags	210
b) Vergleich mit den Regeln zum Ausschluss und zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: kein Argument für Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags	212
4. Teleologische Auslegung.....	214
a) Sinn und Zweck der Rückwirkungsregelungen: keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags	214
b) Betrachtung der Rechtsfolgen: keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags	216
c) Sinn und Zweck des Teilbetriebserfordernisses: Maßgeblichkeit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums	217
5. Richtlinienkonforme und richtlinienorientierte Auslegung	219
a) Keine steuerlichen Rückwirkungsregelungen	219
b) Maßgeblichkeit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums	220
6. Zwischenergebnis	221
C. Zusammenschau	221

Thesenartige Zusammenfassung	225
I. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht.....	225
II. Das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie	228
III. Unterschiede zwischen klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie	231
IV. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006	231
V. Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen.....	235
 Literaturverzeichnis	 237

Abkürzungsverzeichnis

Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift, zitiert nach Band und Seite, in Klammer Erscheinungsjahr des jeweiligen Bands)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
ausf.	ausführlich
Az.	Aktenzeichen
a.A.	andere Ansicht
a.F.	alte(r) Fassung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
Bd.	Band
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluss
Beih.	Beihefter
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof

BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundesrats
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundestags
BÜRL	Betriebsübergangsrichtlinie (Richtlinie 2001/23/EG des Rates vom 12.3.2001 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Wahrung von Ansprüchen der Arbeitnehmer beim Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Unternehmens- oder Betriebsteilen)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGK	Sammlung der Kammerbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe, dieselben
Diss.	Dissertation
Dok.	Dokument
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
d.h.	das heißt
Einl.	Einleitung

XX

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
ErbStG	Erbschafts- und Schenkungsgesetz
EStB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
EWGV	Vertrag zur Gründung einer Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
E.	Entwurf
E.L.Rev.	European Law Review (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
e.V.	eingetragener Verein
Fak.	Fakultät
FernAbs-FinD-RL	Finanzdienstleistungsrichtlinie (Richtlinie 2002/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.9.2002 über den Fernabsatz von Finanzdienstleistungen an Verbraucher und zur Änderung der Richtlinie 90/619/EWG des Rates und der Richtlinien 97/7/EG und 98/27/EG)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift, zitiert nach Band und Seite, in Klammer Erscheinungsjahr des jeweiligen Bands)

Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
f., ff.	folgend(e)
FRL	Fusionsrichtlinie 2009 (Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat)
FRL 1990	Fusionsrichtlinie 1990 (Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen)
FRL 2005	Fusionsrichtlinie 2005 (Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17.2.2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen)
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
GrCH	Grundrechtecharta
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
Habil-Schr.	Habilitationsschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
h.M.	herrschende Meinung
IntGesR	Internationales Gesellschaftsrecht
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
i.d.R.	in der Regel
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
Jb.	Jahrbuch
JURA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
JZ	Juristen-Zeitung (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
Kap.	Kapitel
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStRL	Kapitalverkehrsteuerrichtlinie (Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital)

Lfg.	Lieferung
LG	Landgericht
lit.	litera
MüKo	Münchener Kommentar
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nichtannahmebeschl.	Nichtannahmebeschluss
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
Nr.	Nummer
NWB-SH	Neue Wirtschaftsbriefe – Sonderheft (Zeitschrift, zitiert nach Nummer und Seite, in Klammer Erscheinungsjahr des jeweiligen Hefts)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
OLG	Oberlandesgericht
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht (Zeitschrift, zitiert nach Band und Seite, in Klammer Erscheinungsjahr des jeweiligen Bands)
RegE	Regierungsentwurf
REStG 1920	Reichseinkommensteuergesetz vom 29.3.1920 (RGBl. I 1920, S. 359)
REStG 1925	Reichseinkommensteuergesetz vom 10.8.1925 (RGBl. I 1925, S. 189)
REStG 1934	Reichseinkommensteuergesetz vom 16.10.1934 (RGBl. I 1934, S. 1005)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RStBl.	Reichssteuerblatt

RGBl.	Reichsgesetzblatt
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer (deutsche Rechtsprechung zitiert nach juris)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
Schlussantr.	Schlussantrag
Schr.	Schreiben
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2782
SE-VO	Societas Europaea-Verordnung (Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE))
sog.	sogenannte/r
SpruchG	Spruchverfahrensgesetz
StBJb	Steuerberater-Jahrbuch (zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
S.	Satz, Seite
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE 2011	Umwandlungssteuererlass 2011 (BMF Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314)

UmwStE 1998	Umwandlungssteuererlass 1998 (BMF Schreiben vom 25.3.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl. I 1998, S. 268)
UmwStG, UmwStG 2006	Umwandlungssteuergesetz vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2791
UmwStG 1969	Umwandlungssteuergesetz vom 14.8.1969, BGBl. I 1969, S. 1163
UmwStG 1977	Umwandlungssteuergesetz vom 9.9.1976, BGBl. I 1976, S. 2641
UmwStG 1995	Umwandlungssteuergesetz vom 28.10.1994, BGBl. I 1994, S. 3267
UmwStG-E	Entwurf zum Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.	und
VerbrKrRL	Verbraucherkreditrichtlinie (Richtlinie 2008/48/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.4.2008 über Verbrauchercreditverträge und zur Aufhebung der Richtlinie 87/102/EWG des Rates)
VerbrRRL	Verbraucherrechterichtlinie (Richtlinie 2011/83/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25.10.2011 über die Rechte der Verbraucher, zur Abänderung der Richtlinie 93/13/EWG des Rates und der Richtlinie 1999/44/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie zur Aufhebung der Richtlinie 85/577/EWG des Rates und der Richtlinie 97/7/EG des Europäischen Parlaments und des Rates)
vgl.	vergleiche
Vorlagebeschl.	Vorlagebeschluss
Vor.	Vorbemerkung
v.	vom, von

v.H.	von Hundert
WM	Wertpapiermitteilungen, Zeitschrift für Wirtschaft und Bankrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
ZEuP	Zeitschrift für Europäisches Privatrecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
ZfRV	Zeitschrift für Europarecht, Internationales Privatrecht und Rechtsvergleichung (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
zit.	zitiert
ZNER	Zeitschrift für neues Energierecht (Zeitschrift, zitiert nach Erscheinungsjahr und Seite)
zugl.	zugleich
zust.	zustimmend
z.B.	zum Beispiel

Einführung

In der globalisierten Wirtschaftswelt sind Unternehmen einem ständigen Wandel unterworfen. Sie müssen sich an neue Marktbedingungen anpassen, um im Wettbewerb zu bestehen. Durch eine bislang stets zunehmende europäische Integration sowie wachsende internationale Verflechtungen steigt die Bedeutung der unternehmerischen Anpassungsfähigkeit für den wirtschaftlichen Erfolg. Der Steuergesetzgeber fördert die notwendigen Anpassungsprozesse mit dem Umwandlungssteuergesetz. Nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen führen Unternehmensumstrukturierungen oftmals zu Gewinnen, die der Besteuerung unterliegen. Das Umwandlungssteuergesetz verdrängt als *lex specialis* die allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Vorschriften und stellt sicher, dass ausgewählte betriebswirtschaftlich sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral durchgeführt werden können.¹

I. Gegenstand der Untersuchung: der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht

Der Teilbetrieb ist eines der Kernstücke der steuerneutralen Umgestaltung im Umwandlungssteuerrecht. Die Übertragung eines Teilbetriebs ist in den Fällen der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung des Umstrukturierungsvorgangs. Gleichwohl gibt es viele offene Auslegungsfragen. Zu erheblicher Rechtsunsicherheit hat insbesondere die Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG geführt. Unklar ist, ob und inwieweit die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis² im Umwandlungssteuerrecht oder dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie folgt.

Auf nationaler Ebene hat der deutsche Steuergesetzgeber den Begriff des Teilbetriebs erstmals in § 16 Abs. 1 Nr. 1 REStG 1934 ver-

¹ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 25.

² Der Begriff „Teilbetriebsverständnis“ erfasst die Anforderungen, die an das Vorliegen und an die Übertragung eines Teilbetriebs gestellt werden. Mit dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis ist das tradierte Teilbetriebsverständnis im deutschen Ertragsteuerrecht gemeint.

wandt.³ Seitdem hat der Teilbetriebsbegriff in zahlreiche ertragsteuerrechtliche Regelungen Eingang gefunden.⁴ Der Begriff des Teilbetriebs wird im deutschen Steuerrecht nicht legaldefiniert. Die inhaltliche Ausgestaltung ist Rechtsprechung und Literatur überlassen. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis ist geprägt von der Rechtsprechung zu § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.⁵ Nicht abschließend geklärt ist jedoch die Frage, in welchem Umfang das zu § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG entwickelte einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden kann.

Auf unionaler Ebene findet der Begriff des Teilbetriebs in der Fusionsrichtlinie Verwendung. Die Übertragung eines Teilbetriebs ist in den Fällen des Art. 2 lit. b, c, d FRL Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung des Umstrukturierungsvorgangs. Im Unterschied zum nationalen Recht wird der Begriff des Teilbetriebs in Art. 2 lit. j FRL legaldefiniert. Gleichwohl sind die Einzelheiten des unionalen Teilbetriebsverständnisses ungewiss und bedürfen der Klärung.

Ferner stellt sich für das Umwandlungssteuergesetz 2006 die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen des Teilbetriebs vorliegen müssen. Für erhebliche Rechtsunsicherheit sorgt die geänderte Auffas-

³ In §§ 30 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 S. 1, 32 lit. b RESTG 1925 wurde noch die Formulierung „Teil des Gewerbebetriebs“ verwendet. Mit der späteren Ersetzung durch den bis heute geltenden Begriff des Teilbetriebs in § 16 Abs. 1 Nr. 1 RESTG 1934 sollte die bestehende Rechtslage unverändert fortgeführt werden. Siehe dazu RStBl. 1935, 33, 42; BFH Beschl. v. 18.10.1999, GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl. II 2000, 123, Rn. 42.

⁴ Der Begriff des Teilbetriebs wird im deutschen Steuerrecht in den §§ 6 Abs. 3 S. 1, 10 Abs. 1a Nr. 2 lit. b, 14 S. 1, 14a Abs. 2 S. 3; 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 3 S. 2, Abs. 3a, Abs. 5 S. 1, 36 Abs. 5 S. 4 EStG, § 7 S. 2 Nr. 1 GewStG, §§ 13a Abs. 6 Nr. 1 S. 1, Nr. 3 S. 2, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, §§ 1 Abs. 4 S. 2, 15 Abs. 1 S. 2 u. 3 Abs. 2 S. 1, 18 Abs. 3 S. 2, 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG verwendet. Darüber hinaus kann für die Auslegung der Formulierungen „selbstständiger Teil des Vermögens“ gem. § 18 Abs. 3 S. 1 EStG (siehe BFH Urt. v. 26.6.2012, VIII R 22/09, BFHE 238, 59, BStBl. II 2012, 777, Rn. 26) und „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ gem. § 75 S. 1 AO (siehe BFH Urt. v. 19.11.1985, VII R 189/83, BFH/NV 1987, 275, Rn. 14) auf die Auslegung des Teilbetriebs im Rahmen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zurückgegriffen werden. Dagegen ist die Formulierung „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ gem. § 1 Abs. 1a S. 2 UStG unionsrechtlich geprägt. Siehe dazu BFH Urt. v. 19.12.2012, XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl. II 2013, 1053, Rn. 51.

⁵ Vgl. *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1355.

sung der Finanzverwaltung, wonach die Teilbetriebsvoraussetzungen bereits zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen müssen.⁶

II. Ziel der Untersuchung

Mit dieser Arbeit sollen im Wesentlichen drei Forschungsfragen beantwortet werden:

Erstens soll herausgearbeitet werden, welche Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie bestehen.

Zweitens soll, aufbauend auf diesen Vergleich, geklärt werden, inwieweit sich der jeweilige Ansatz im Umwandlungssteuergesetz 2006 durchgesetzt hat und daher der Auslegung zugrunde zu legen ist.

Drittens soll für das Umwandlungssteuergesetz 2006 beantwortet werden, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen des Teilbetriebs vorliegen müssen.

III. Gang der Untersuchung

Daraus ergibt sich das folgende Forschungsprogramm:

Das Kapitel 1 widmet sich den interpretationstheoretischen Grundlagen für die Auslegung von nationalen Steuergesetzen mit unionsrechtlichem Hintergrund. Insbesondere die Auslegung überschießend umgesetzten Rechts führt in der Rechtsanwendung oft zu Missverständnissen. Diese gilt es bei der Beantwortung der Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 von vornherein zu vermeiden.

In Kapitel 2 werden das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie untersucht und die jeweiligen Unterschiede herausgearbeitet. Bei der Untersuchung des klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnisses im Umwandlungssteuerrecht steht die Frage im Vordergrund, ob und inwieweit das zu § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG entwickelte Teilbetriebsverständnis auf das Umwandlungssteuerrecht über-

⁶ Siehe Rn. 15.03, 20.06 UmwStE 2011.

tragen werden kann. Es wird ein Lösungsansatz entwickelt, auf dessen Grundlage die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dogmatisch begründet werden kann. Das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie wird mithilfe der Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs eigenständig untersucht.

Mit Kapitel 3 werden die beiden vorangestellten Kapitel zusammengeführt: Anhand der in Kapitel 1 herausgearbeiteten interpretationstheoretischen Grundlagen für die Auslegung von Steuergesetzen mit unionsrechtlichem Hintergrund wird untersucht, ob und inwieweit bei der Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 dem klassisch-nationalen oder dem unionalen Teilbetriebsverständnis zu folgen ist. Es wird ein neuer, dogmatisch stringenter und zudem praxistauglicher Lösungsansatz entwickelt. Dieser wird auf die in Kapitel 2 herausgearbeiteten Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen und dem unionalen Teilbetriebsverständnis angewendet. Darüber hinaus wird die Frage nach dem maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen beantwortet.

Die Untersuchung schließt mit einer thesenartigen Zusammenfassung.

Kapitel 1:

Auslegung von nationalem Steuerrecht mit unionsrechtlichem Hintergrund

Ein Gesetz auszulegen bedeutet, den Sinngehalt des Gesetzestextes zu ermitteln, indem dieser auf verschiedene Deutungsmöglichkeiten befragt und nach der richtigen gesucht wird.⁷ Eine überzeugende und rational nachvollziehbare Deutung kann nur gelingen, wenn der Gesetzestext mittels einer allgemeingültigen, wissenschaftlichen Methodik ausgelegt wird.⁸ Im Folgenden wird zunächst ein Überblick über die Grundlagen der nationalen und unionalen Methodenlehre gegeben (siehe A.). Im Anschluss wird auf die Besonderheiten bei der Auslegung von nationalem Steuerrecht mit unionsrechtlichem Hintergrund eingegangen (siehe B.).

A. Grundlagen der nationalen und unionalen Methodenlehre

Im Folgenden wird kurz auf das Ziel der Auslegung eingegangen (siehe I.).⁹ Im Anschluss wird ein Überblick über die anerkannten Auslegungskriterien der nationalen (siehe II.) und der unionalen (siehe III.) juristischen Methodenlehre gegeben.

I. Ziel der Auslegung

In der deutschsprachigen Methodenlehre ist die Frage nach dem Ziel der Auslegung bereits seit der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts ein viel diskutiertes Problem.¹⁰ Die in der nationalen juristischen Methodenlehre angeführten Argumente können auf das Unionsrecht übertragen

⁷ *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 35; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 204, 312; *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 134 ff.

⁸ *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 5 Rn. 55; *Alexy*, in: *Alexy/Koch/Kuhlen/Rüßmann*, Elemente einer juristischen Methodenlehre, S. 113.

⁹ Das Ziel der Auslegung beeinflusst die Rangfolge der Auslegungskriterien, da das Gewicht des teleologischen Arguments entscheidend von der Ermittlung der rechtlich relevanten Zwecke abhängt. Siehe dazu *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 457 f.

¹⁰ Siehe statt vieler *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 137 ff.

werden.¹¹ Traditionell werden zwei Lager unterschieden: die objektive und die subjektive Theorie.¹² Dazwischen gibt es zahlreiche vermittelnde Auffassungen.¹³

Die Vertreter der subjektiven Theorie sehen das Ziel der Auslegung in der Erforschung des Willens des historischen Gesetzgebers. Der Auslegende trete dem historischen Gesetzgeber „als denkender Gehilfe zur Seite“.¹⁴

Dagegen stellen die Vertreter der objektiven Theorie auf den dem Gesetz selbst innewohnenden Sinn ab. Der Auslegende habe sich von den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers zu lösen. Das Gesetz könne „klüger“ sein als seine Verfasser und zu Ergebnissen führen, an die der historische Gesetzgeber bei Erlass des Gesetzes nicht dachte.¹⁵

Vorzugswürdig ist im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein Ansatz, der die Einseitigkeit von objektiver und subjektiver Theorie vermeidet. Entscheidend ist der in dem Gesetz zum Ausdruck kommende „objektivierte Wille des Gesetzgebers“.¹⁶ Jedes Gesetz wird vom Gesetzgeber zu einem bestimmten Zweck erlassen. Der Gesetzgeber orientiert sich dabei an den Rechts- und Wertvorstellungen seiner Zeit.¹⁷ Bei zeitlich neuen und sachlich neuartigen Regelungen kommt den Rechtsabsichten des historischen Gesetzgebers erhebliches Gewicht zu. Die Auslegung darf sich in einem solchen Fall nicht über die erkennbare Regelungsabsicht des Gesetzgebers hinwegsetzen.¹⁸

¹¹ *Riesenhuber*, in *Riesenhuber: Europäische Methodenlehre*, § 10 Rn. 8.

¹² Die Terminologie „objektive“ und „subjektive“ Theorie wird in der Literatur nicht einheitlich verwendet. Siehe dazu *Mennicken*, *Das Ziel der Gesetzesauslegung*, S. 16 ff. m.w.N.

¹³ Dazu ausführlich *Engisch*, *Einführung in das juristische Denken*, S. 129 ff. m.w.N.; *Larenz/Canaris*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 137 ff. m.w.N.

¹⁴ *Heck*, *Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz*, S. 4.

¹⁵ *Larenz/Canaris*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 137.

¹⁶ BVerfG Ur. v. 21.5.1952, 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, Rn. 56; vgl. ferner BVerfG Beschl. v. 9.11.1988, 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, Rn. 66.

¹⁷ *Larenz/Canaris*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 138.

¹⁸ BVerfG Beschl. v. 11.6.1980, 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277, Rn. 60: „Zumal bei zeitlich neuen und sachlich neuartigen Regelungen kommt den anhand des Gesetzgebungsverfahrens deutlich werdenden Regelungsabsichten des Gesetzgebers erhebliches Gewicht bei der Auslegung zu, sofern Wortlaut und Sinnzusammenhang der Norm Zweifel offenlassen. Über die erkennbare Regelungsabsicht darf die Auslegung in solcher Lage nicht hinweggehen.“

Die Rechts- und Wertvorstellungen können sich mit der Zeit allerdings verändern. Jede Norm wirkt als Bestandteil der Rechtsordnung auf die sozialen Verhältnisse und die gesellschaftspolitischen Anschauungen ein. Dementsprechend muss sich der Inhalt einer Norm mit der Zeit auch wandeln können.¹⁹ Dies gilt insbesondere, wenn sich zwischen der Entstehung und der Anwendung einer gesetzlichen Regelung die Rechts- und Wertvorstellungen tiefgreifend geändert haben.²⁰ Die Auslegung einer gesetzlichen Regelung kann in diesem Fall nicht auf Dauer bei dem ihr zu ihrer Entstehungszeit beigelegten Sinne stehenbleiben. Mit dem „Altern der Kodifikation“²¹ wächst die Freiheit des Auslegenden, sich von dem Willen des historischen Gesetzgebers zu lösen.²²

II. Nationale Auslegungskriterien

Bei der Auslegung von nationalen Steuergesetzen ist auf die allgemeine nationale juristische Methodenlehre zurückzugreifen.²³ Diese unterscheidet klassisch zwischen vier Auslegungskriterien:²⁴ grammatikalische, historische, systematische und teleologische Auslegung.²⁵

¹⁹ *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 130; *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, S. 30 ff.; *Schwacke*, Juristische Methodik, S. 87 f.

²⁰ *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 21; *Engisch*, Einführung in das Juristische Denken, S. 137 ff.; *Soell*, Das Ermessen der Eingriffsverwaltung, S. 19 f.; *Vogel*, Juristische Methodik, S. 97.

²¹ *Kübler*, JZ 1969, 645 f.

²² BVerfG Beschl. v. 14.2.1973, 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, Rn. 41: „(M)it zunehmendem zeitlichen Abstand zwischen Gesetzesbefehl und richterlicher Einzelfallentscheidung (wächst) notwendig die Freiheit des Richters zur schöpferischen Fortbildung des Rechts. Die Auslegung einer Gesetzesnorm kann nicht immer auf die Dauer bei dem ihr zu ihrer Entstehungszeit beigelegten Sinn stehenbleiben.“

²³ *Engisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 55.

²⁴ Der klassische Auslegungskanon geht zurück auf *von Savigny*, System des heutigen römischen Rechts, Bd. 1, S. 213 ff.; zur Bedeutung Savignys siehe *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 51.

²⁵ Nicht vertieft werden soll die Frage, ob die rechtsvergleichende Auslegung zu den anerkannten Auslegungskriterien gehört. Vgl. dazu *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, S. 16 ff. Zumindest bei unionsrechtlich harmonisierten Gebieten des Steuerrechts sollte die Rechtsvergleichung als weiteres Auslegungskriterium in Betracht gezogen werden. Siehe dazu *Engisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 69. In dieser Arbeit wird auf eine rechtsvergleichende Auslegung verzichtet, da in den Steuerrechtsordnungen der anderen Mitgliedstaaten keine Teilbetriebskonzepte vertreten werden, die dem nationalen Steuerrecht vollkommen fremd sind. Siehe dazu *Ernst & Young*, Survey of the implementation of Council Directive 90/343/EEC, S. 33 ff. Insofern würde eine rechtsvergleichende Auslegung nicht den „Vorrat an Lösungen“ (*Zweigert/*

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist die grammatikalische Auslegung.²⁶ Sie ermittelt, welcher Bedeutungsgehalt dem Gesetzeswortlaut nach den Regeln der Grammatik, des allgemeinen Sprachgebrauchs sowie der Rechtssprache als Kunstsprache zukommen kann.²⁷ Wenn ein Gesetz wie zum Beispiel das Umwandlungssteuergesetz vornehmlich an den juristischen Berater adressiert ist, geht ein besonderes Wortsinnverständnis in der Rechtssprache dem allgemeinen Wortsinnverständnis grundsätzlich vor.²⁸

Mit der historischen Auslegung soll der vom historischen Gesetzgeber bezweckte Regelungsgehalt ergründet werden.²⁹ Die systematische Auslegung entnimmt den Sinn einer Vorschrift aus deren Kontext zu anderen Normen, Normkomplexen und zur Gesamtrechtsordnung.³⁰ Die teleologische Auslegung knüpft an den von der Norm verfolgten Regelungszweck an.³¹ Entscheidend ist der konkrete Regelungszweck einer Norm und nicht der allgemeine Gesetzeszweck.³² Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht ist Teil der teleologischen Auslegung.³³ Zivilrechtlich nicht vorgeprägte Begriffe wie zum Beispiel der Teilbetriebsbegriff können nur im Lichte des mit ihm verfolgten wirtschaftlichen Gehalts interpretiert werden.³⁴

Eine abstrakte Rangfolge der Auslegungskriterien besteht nicht.³⁵ Eine Auslegung (im technischen/engen Sinn) gegen den möglichen Wortsinn ist jedoch unzulässig.³⁶ Zudem ist in systematischer Hinsicht derje-

Kötz, Einführung in die Rechtsvergleichung, S. 14 mit dem Verweis auf Ernst Zitelmann) erweitern. Siehe aber die Ausführungen zu Fn. 754.

²⁶ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 56.

²⁷ Schwacke, Juristische Methodik, S. 89; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 438 ff.; *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 30.

²⁸ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 59; *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 163 f.

²⁹ *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 788.

³⁰ *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 52.

³¹ *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 199.

³² *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, 127. Lfg. 2011, § 4 AO Rn. 279; *Tillmanns*, Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer, S. 39.

³³ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 70.

³⁴ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 70.

³⁵ *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 214.

³⁶ BVerfG Beschl. v. 23.10.1985, 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108, Rn. 21; *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 163 f.; es bleibt dann ggf. die Möglichkeit einer gesetzesergänzenden oder gesetzesberichti-

nigen Interpretationsmöglichkeit der Vorzug zu geben, die einen andernfalls drohenden Widerspruch zu höherrangigem Recht vermeidet (verfassungskonforme Auslegung).³⁷ Das Gewicht historischer und teleologischer Argumente hängt entscheidend von der Beantwortung der Frage nach dem Ziel der Auslegung ab.³⁸

III. Unionale Auslegungskriterien

Der Europäische Gerichtshof ist gemäß Art. 19 Abs. 1 UAbs. 1 S. 2 EUV letztverbindlich für die Auslegung des Unionsrechts zuständig.³⁹ Die Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs ist daher von großer Bedeutung. Der Europäische Gerichtshof arbeitet im Wesentlichen mit den aus der nationalen juristischen Methodenlehre bekannten Auslegungskriterien, namentlich der grammatikalischen, historischen, systematischen und teleologischen Auslegung.⁴⁰

Zu den Besonderheiten der unionalen Auslegungsmethode gehört die sogenannte autonome Auslegung: Begriffe des Unionsrechts müssen aus sich selbst heraus und nicht in Anlehnung an nationale Rechtsordnungen ausgelegt werden.⁴¹ Ferner muss im Rahmen der grammatikalischen Auslegung die Sprachenvielfalt des Unionsrechts berücksichtigt werden.⁴² Gemäß Art. 55 Abs. 1 EUV, 358 AEUV sind der Unionsvertrag sowie der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in jeder Sprachfassung gleichermaßen verbindlich. Ausgangspunkt

genden Rechtsfortbildung. Siehe dazu *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 215.

³⁷ *Schwacke*, Juristische Methodik, S. 107; *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 165.

³⁸ Siehe dazu bereits S. 5 ff.

³⁹ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 105, 138.

⁴⁰ *Thiele*, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 1; *Streinz*, Europarecht, Rn. 625; *Pechstein/Drechsler*, in: *Riesenhuber*, Europäische Methodenlehre, § 7 Rn. 16 ff.; *Tridimas*, E.L.Rev. 1996, 199, 203 ff.; dies wird in der Literatur teilweise auch anders gesehen. Zum Streitstand siehe statt vieler *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, S. 76 ff. Zur Frage, ob die systematische Auslegung neben der teleologischen Auslegung eigenständige Bedeutung hat siehe *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 433 m.w.N.

⁴¹ *Buck*, Über die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft, S. 167; *Müller/Christensen*, Juristische Methodik, Bd. 2, Europarecht, S. 48.

⁴² Siehe dazu ausführlich *Buerstedde*, Juristische Methodik des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 35 ff.; *Tridimas*, E.L.Rev. 1996, 199, 204.

der grammatikalischen Auslegung ist somit die Kenntnis aller verbindlichen Sprachfassungen.⁴³ Praktisch wird es auf unionaler Ebene nie einen vollkommen eindeutigen Gesetzeswortlaut geben.⁴⁴ Dementsprechend unterscheidet der Europäische Gerichtshof oftmals nicht eindeutig zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung.⁴⁵ Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Europäische Gerichtshof der teleologischen, am effet-utile orientierten Auslegung großes Gewicht beimisst.⁴⁶

B. Auslegung richtlinienbasierter Steuergesetze

Mit dem Umwandlungssteuergesetz 2006 wurden die Vorgaben der Fusionsrichtlinie in nationales Recht umgesetzt. Nationales Steuerrecht mit unionsrechtlichem Hintergrund kann oftmals nur unter Einbeziehung des zugrundeliegenden Richtlinienrechts ausgelegt werden.⁴⁷ Im Folgenden wird zunächst auf die Richtlinie und ihre Umsetzung in nationales Recht eingegangen (siehe I.). Daran anschließend werden Grund und Grenze der richtlinienkonformen Auslegung ermittelt (siehe II.). Schließlich wird die richtlinienkonforme Auslegung im Spiegel des unionalen Verfahrensrechts betrachtet (siehe III.).

I. Die Richtlinie und ihre Umsetzung in nationales Recht

Die Richtlinie ist ein klassisches Instrument des Unionsrechts zur Harmonisierung der Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Auf mitgliedstaatlicher Ebene gibt es keine entsprechende Rechtssetzungsform.⁴⁸ Richtlinien verpflichten die Mitgliedstaaten, ein vorgegebenes Ziel mit den Mitteln des nationalen Rechts zu erreichen (siehe 1.). Dabei können die

⁴³ Thiele, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 2 ff.

⁴⁴ Riesenhuber, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 10 Rn. 51.

⁴⁵ Heiderhoff, Europäisches Privatrecht, Rn. 114.

⁴⁶ Seyr, Der effet-utile in der Rechtsprechung des EuGH, S. 56 ff. Schulte-Nölke, in: Schulze, Auslegung europäischen Privatrechts, S. 143, 159; Thiele, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 11 ff.; Herlinghaus, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung, S. 44 f.

⁴⁷ Heiderhoff, Europäisches Privatrecht, Rn. 119 ff.

⁴⁸ Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 455; Geismann, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 288 Rn. 39; die im Ansatz vergleichbare Rahmengesetzgebung gemäß Art. 75 GG a.F. wurde mit Inkrafttreten der Föderalismusreform am 1.9.2006 (BGBl. I 2034) abgeschafft.

Mitgliedstaaten gegebenenfalls über die zwingenden Vorgaben der Richtlinie hinausgehen und diese überschießend umsetzen (siehe 2.).

1. Pflicht zur Umsetzung von Richtlinien

Die Richtlinie ist nach Art. 288 UAbs. 3 AEUV für jeden Mitgliedstaat, an den sie sich richtet, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Dabei ist den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel überlassen. Die Richtlinie gilt grundsätzlich nicht unmittelbar, sondern muss erst durch den nationalen Gesetzgeber in nationales Recht umgesetzt werden.⁴⁹ Die Frist, bis zu der die Umsetzung zu erfolgen hat, ist regelmäßig in der Richtlinie selbst festgelegt.⁵⁰

Richtlinien verpflichten gemäß Art. 288 UAbs. 3 AEUV i.V.m. Art. 4 Abs. 3 EUV zur *effektiven* Umsetzung.⁵¹ Die durch die Richtlinie Begünstigten müssen sich vor nationalen Behörden und Gerichten auf ihre unionsrechtlichen Rechtspositionen berufen können.⁵² Verletzt ein Mitgliedstaat seine Umsetzungspflicht, so kann gegen diesen im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 ff. AEUV vorgegangen werden.⁵³ Die nicht fristgerechte oder fehlerhaft umgesetzte Richtlinie kann ferner einen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch begründen.⁵⁴ Im Verhältnis Bürger gegen Staat kann die Richtlinie auch unmittelbare Wirkung entfalten (sog. vertikale Drittwirkung).⁵⁵

⁴⁹ *Krahl*, E.L.Rev. 2008, 243, 252.

⁵⁰ *Thiele*, Europarecht, S. 120.

⁵¹ So etwa EuGH Urt. v. 10.10.2013, C-306/12, EU:C:2013:650, Rn. 29; EuGH Urt. v. 10.4.1984, 14/83, EU:C:1984:153, Rn. 26; EuGH Urt. v. 14.7.1994, C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 26; siehe auch *Geismann*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 288 Rn. 39 f.

⁵² EuGH Urt. v. 23.5.1985, 29/84, EU:C:1985:229, Rn. 23; nicht vertieft werden soll an dieser Stelle die Frage, ob auch eine bloße Änderung der Rechtsprechung ausreichend sein kann. Siehe hierzu *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 86 f.

⁵³ EuGH Urt. v. 14.3.2006, C-177/04, EU:C:2006:173, Rn. 32 ff.; zur Möglichkeit der Verhängung eines Zwangsgelds gemäß Art. 260 Abs. 2 AEUV siehe *Magiera*, in: Niedobitek, Europarecht, § 7 Rn. 11.

⁵⁴ Wegweisend insofern EuGH Urt. v. 19.11.1991, C-6/90, C-9/90, EU:C:1991:428, Rn. 31 ff.; zu den einzelnen Voraussetzungen des unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs siehe *Hailbronner*, JZ 1992, 284, 288 f.; *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 93 ff.

⁵⁵ EuGH Urt. v. 4.12.1974, 41/74, EU:C:1974:133, Rn. 12; EuGH Urt. v. 25.11.2010, C-429/09, EU:C:2010:717, Rn. 35 ff.; zu den einzelnen Voraussetzungen der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien siehe *Weber*, Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung, S. 86; *Scherzberg*, Jura 1993, 225, 226 f.;

2. Sonderfall: überschießende Richtlinienumsetzung

Die Mitgliedstaaten können bei der Umsetzung einer Richtlinie auch über deren zwingenden Vorgaben hinausgehen. Es sollten zwei Formen der überschießenden Umsetzung von Richtlinien unterschieden werden: die überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite⁵⁶ (siehe a)) und die überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe⁵⁷ (siehe b)).⁵⁸

a) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite

Eine überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite liegt vor, wenn der nationale Gesetzgeber freiwillig einen bestimmten Sachverhalt, der nicht vom Anwendungsbereich der umzusetzenden Richtlinie erfasst ist, dem Regelungsregime der Richtlinie unterwirft.⁵⁹ Der Anwendungsbereich einer Richtlinie wird durch die darin vorgesehenen Tatbestände und Rechtsfolgen definiert. Der nationale Gesetzgeber kann eine überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite erreichen, indem er über

Ruffert, in: Callies/Ruffert, EUV, AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 47 ff.; *Craig*, E.L.Rev. 1997, 519; *Weatherill*, E.L.Rev. 2001, 177, 181 f.; *Pescatore*, E.L.Rev. 2015, 135, 143 ff.

⁵⁶ Die Terminologie für die Fallgruppe der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite ist nicht einheitlich: „überschießende Umsetzung von Richtlinien“ (so *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 11); „unechtes Gold-Plating“ (so *Burmeister/Staebe*, EuR 2009, 444, 445); „Ausdehnung des Anwendungsbereichs“ (so *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 99); „erweiternde Rechtsangleichung“ (so *Schulze*, in: Schulze, Auslegung des europäischen Privatrechts und des angeglichenen Rechts, S. 9, 17 f.); „freiwillige Rechtsanpassung“ (so *Roth*, in: FG 50 Jahre BGH, Bd. 2, S. 847, 880 ff.).

⁵⁷ Die Terminologie für die Fallgruppe der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe ist nicht einheitlich: „inhaltliche Überfüllung von Richtlinien“ (so *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 11); „echtes Gold-Plating“ (so *Burmeister/Staebe*, EuR 2009, 444, 445); „autonome Rechtsangleichung“ (so *Schnorbus*, RabelsZ 65 (2001), 654, 665 ff.); „Erweiterung der inhaltlichen Vorgaben“ (so *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 100).

⁵⁸ Zur Abgrenzung der beiden Fallgruppen siehe auch *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 99 f.; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 11; *Burmeister/Staebe*, EuR 2009, 444, 445 f.; *Perner*, ZfRV 2011, 225 ff.; *Riehm*, JZ 2006, 1035, 1036.

⁵⁹ So erstmals *Habersack/Mayer*, JZ 1999, 913 ff.; siehe ferner *Bärenz*, DB 2003, 375 f.; *Höpfner/Rüthers*, AcP 2009, 1, 28 ff.; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 1 ff.

den sachlichen, persönlichen oder räumlichen Anwendungsbereich der Richtlinie hinausgeht.⁶⁰

Die Gründe für eine überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite liegen oft in dem punktuellen Charakter der Richtlinienvorgaben.⁶¹ Vor dem Hintergrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung gemäß Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV und des Subsidiaritätsprinzips gemäß Art. 5 Abs. 1 und 3 EUV hat die Europäische Union eine Rechtsangleichungskompetenz nur „inselartig“ für konkrete Bereiche.⁶² Um Wertungswidersprüche und Abgrenzungsschwierigkeiten zu verhindern, kann bei der Implementierung der Richtlinie in nationales Recht der Wunsch bestehen, ein gesameinheitliches Regelungsregime zu schaffen.⁶³

b) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe

Eine überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe liegt vor, wenn der nationale Gesetzgeber über die von der umzusetzenden Richtlinie vorgegebenen Schutzstandards hinausgeht und dem nationalen Recht neue, der Richtlinie unbekannt Elemente hinzufügt.⁶⁴ Anders als bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite ist bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe auch der Anwendungsbereich der umzusetzenden Richtlinie betroffen.

II. Grund und Grenze der richtlinienkonformen Auslegung

Richtlinienkonforme Auslegung von nationalem Recht bedeutet, eine Norm entsprechend den Vorgaben der umzusetzenden Richtlinie auszu-legen.⁶⁵ Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung kann sowohl aus

⁶⁰ *Drexl*, in: FS Heldrich, S. 67, 70 ff.; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 5 ff.

⁶¹ *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 546; *Rittner*, JZ 1995, 849, 851.

⁶² *Rittner*, JZ 1995, 849, 851; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 2; *Grüneberg*, in: Palandt, BGB, Einl. Rn. 44.

⁶³ *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 2; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 546 f.

⁶⁴ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 100; *Riehm*, JZ 2006, 1035, 1036; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 11; *Drexl*, in: FS Heldrich, S. 67, 73 f.

⁶⁵ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 120.

dem unionalen als auch aus dem nationalen Recht hergeleitet werden (siehe 1.). Eine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung besteht jedoch nur innerhalb bestimmter Grenzen (siehe 2.). Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt auf dem Sonderproblem der richtlinienkonformen Auslegung im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung (siehe 3.).

1. Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung

Auf unionaler Ebene kann die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung aus der Umsetzungsverpflichtung gemäß Art. 288 UAbs. 3 AEUV sowie der Loyalitätspflicht gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV hergeleitet werden.⁶⁶ Der Europäische Gerichtshof verlangt, „dass die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung ihrer Auslegungsmethoden alles tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der fraglichen Richtlinien zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel übereinstimmt“.⁶⁷

Auf nationaler Ebene kann die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung verfassungsrechtlich begründet werden. Über Art. 20 Abs. 3, Art. 23 Abs. 1 GG sind deutsche Gerichte an das Richtlinienrecht gebunden, soweit dessen Anwendungsbereich reicht.⁶⁸ Eine weitere Grundlage für eine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung bilden die Vorgaben der nationalen juristischen Methodenlehre. Eine richtlinienkonforme Auslegung entspricht regelmäßig dem Willen des nationalen Gesetzgebers.⁶⁹

⁶⁶ EuGH Urt. v. 10.4.1984, 14/83, EU:C:1984:153, Rn. 26; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 6 Rn. 64.

⁶⁷ EuGH Urt. v. 4.7.2006, C-212/04, EU:C:2006:443, Rn. 111.

⁶⁸ *Herresthal*, EuZW 2007, 396, 398; *Roth/Jopen*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 13 Rn. 39.

⁶⁹ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 120; *Roth/Jopen*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 13 Rn. 47 ff.; nicht vertieft werden soll an dieser Stelle die Problematik der bewusst richtlinienwidrigen Umsetzung. Siehe dazu *Herrmann*, Richtlinienumsetzung durch die Rechtsprechung, S. 138 ff. m.w.N.

2. Unions- und verfassungsrechtliche Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung

Der Europäische Gerichtshof leitet aus der unionsrechtlichen Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie ab, dass die nationalen Gerichte ihre Auslegung „soweit wie möglich“⁷⁰ und „unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den (...) das nationale Recht einräumt“⁷¹, am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten müssen. Die richtlinienkonforme Auslegung hat die Bedeutung einer interpretatorischen Vorrangregel.⁷² Diese interpretatorische Vorrangregel gilt auch kraft deutschen Verfassungsrechts, da die Art. 20 Abs. 3, 23 Abs. 1 GG alle drei Staatsgewalten an das Richtlinienrecht binden.⁷³

Der Europäische Gerichtshof verlangt allerdings keine richtlinienkonforme Auslegung *contra legem*.⁷⁴ Es gibt also keinen absoluten Vorrang der richtlinienkonformen Auslegung. Das nationale Recht muss einen entsprechenden Spielraum für eine richtlinienkonforme Auslegung aufweisen.⁷⁵ Dabei können nur innerstaatliche Gerichte beurteilen, „ob und inwieweit das innerstaatliche Recht eine entsprechende richtlinienkonforme Auslegung zulässt“.⁷⁶

In der nationalen juristischen Methodenlehre bildet der Wortlaut die Grenze zulässiger Auslegung.⁷⁷ Innerhalb der Wortlautgrenzen genießt die richtlinienkonforme Auslegung Vorrang vor den übrigen Auslegungskriterien. Außerhalb der Wortlautgrenzen kann eine richterrechtliche Rechtsfortbildung geboten sein.⁷⁸ Im Bereich des Steuerrechts ist

⁷⁰ EuGH Urt. v. 13.11.1990, C-106/89, EU:C:1990:395, Rn. 8.

⁷¹ EuGH Urt. v. 10.4.1984, 14/83, EU:C:1984:153, Rn. 28.

⁷² *Roth/Jopen*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 13 Rn. 42 ff.; *Canaris*, in: FS Bydlinski, S. 47, 68 ff.; *Canaris*, in: FS Schmidt, S. 41, 49 ff.; *Weber*, Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung, S. 124 ff.; *Baldus/Becker*, ZEuP 1997, 874, 882 ff.; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 551; *Schürnbrand*, JZ 2007, 910, 911 f.

⁷³ *Roth/Jopen*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 13 Rn. 45.

⁷⁴ EuGH Urt. v. 4.7.2006, C-212/04, EU:C:2006:443, Rn. 112.

⁷⁵ *Franklin*, E.L.Rev. 2015, 910, 920 ff; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 6 Rn. 65 m.w.N.

⁷⁶ BVerfG Nichtannahmebeschl. v. 26.9.2011, 2 BvR 2216/06, BVerfGK 19, 89, Rn. 47.

⁷⁷ BVerfG Beschl. v. 23.10.1985, 1 BvR 1053/82, BVerfGE 71, 108, Rn. 21.

⁷⁸ Zu den Voraussetzungen der richtlinienkonformen Rechtsfortbildung siehe *Roth/Jopen*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 13 Rn. 48 ff.

eine richtlinienkonforme Rechtsfortbildung zulasten des Steuerpflichtigen jedoch unzulässig.⁷⁹

3. Sonderfall: richtlinienkonforme Auslegung bei überschießender Richtlinienumsetzung

Im Folgenden wird untersucht, ob und inwieweit die Vorgaben der Richtlinie bei der Auslegung von überschießend umgesetztem Richtlinienrecht berücksichtigt werden müssen. Dabei wird zwischen der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite (siehe a)) und der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe (siehe b)) differenziert.

a) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite

Bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite besteht keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung (siehe aa)). Eine richtlinienorientierte Auslegung kann jedoch im Rahmen einer interpretatorischen Gesamtabwägung der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien geboten sein (siehe bb)).

aa) Keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung

Bei einer überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite verpflichtet weder das unionale Recht noch das nationale Recht zu einer richtlinienkonformen Auslegung.⁸⁰ Es besteht mithin keine interpretatorische Vorrangregel.

⁷⁹ BFH Urt. v. 8.3.2012, V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl. II 2012, 630, Rn. 20 ff.; BFH Urt. v. 8.8.2013, V R 13/12, BFHE 242, 557, Rn. 30; *Roth/Jopen*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 13 Fn. 212.

⁸⁰ BGH Urt. v. 7.5.2014, IV ZR 76/11, BGHZ 201, 101, Rn. 28; *Canaris*, in: FS Bydlinski, S. 47, 74; *Habersack/Mayer*, JZ 1999, 913, 921; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 26 ff.; *Schmidt-Räntsch*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 23 Rn. 73; *Mörsdorf*, JZ 2013, 191, 192 f.; *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 48. Lfg. 2012, Art. 288 AEUV, Rn. 131; Koch, JZ 2006, 277, 284; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 548; *Schnorbus*, RabelsZ 65 (2001), 654, 685 f.; *Hommelhoff*, in: FG 50 Jahre BGH, Bd. 2, S. 889, 892; *Schulte-Nölke/Busch*, in: FS Canaris, S. 795, 810; a.A. *Drexl*, in: FS Heldrich, S. 67, 81 ff.; *Roth*, in: FG 50 Jahre BGH, Bd. 2, S. 847, 883 f.; *Ernst*, in: MüKo, BGB, Bd. 2, Einl. Rn. 63.

Mit Blick auf das in Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV verankerte Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung kann das Unionsrecht keine rechtliche Wirkung außerhalb seines Anwendungsbereichs entfalten. Eine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung kann daher nur so weit gehen, wie der den Mitgliedstaaten aufgegebenen Regelungsauftrag reicht.⁸¹ „Betrifft der Rechtsstreit vor dem nationalen Gericht also einen Sachverhalt, der nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt, so ist dieses Gericht nach dem Gemeinschaftsrecht weder verpflichtet, seine Rechtsvorschriften gemeinschaftsrechtskonform auszulegen, noch verpflichtet, sie unangewendet zu lassen“.⁸²

Die in die Breite überschießend umgesetzte Regelung kann freilich – wie jede andere nationale Rechtsetzung – gegen Europarecht verstoßen. Ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot nach Art. 18 UAbs. 1 AEUV oder die spezielleren Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union liegt nahe, wenn rein innerstaatliche Sachverhalte besser gestellt werden als solche, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen. Es kann insofern eine Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung bestehen. Eine Inländerdiskriminierung – also der umgekehrte Fall – begründet jedoch keinen Verstoß gegen Unionsrecht.⁸³

Eine *unbedingte* Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung – im Sinne einer interpretatorischen Vorrangregelung – kann im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite auch nicht aus dem nationalen Recht hergeleitet werden.⁸⁴ Denn außerhalb des Geltungsbereichs von Art. 23 Abs. 1 GG unterliegt das nationale Recht der vollständigen Überprüfung anhand des deutschen Verfassungsrechts.

Das deutsche Verfassungsrecht verpflichtet nicht zu einer einheitlichen Auslegung von Sachverhalten, die innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs der umzusetzenden Richtlinie liegen. Mit Blick auf Art. 3 GG kann eine Ungleichbehandlung durch den begrenzten An-

⁸¹ *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 26; *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 415; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 548.

⁸² EuGH Urt. v. 16.7.1998, C-294/96, EU:C:1998:370, Rn. 34.

⁸³ *Classen*, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, § 22 Rn. 13.

⁸⁴ *Habersack/Mayer*, JZ 1999, 913, 920.

wendungsbereich der Richtlinie gerechtfertigt werden.⁸⁵ Es genügt den rechtsstaatlichen Geboten der Normklarheit und der Normbestimmtheit (Art. 20 Abs. 3 GG), wenn das richtige Verständnis einer Norm unter Rückgriff auf die von ihr zu erfüllende Funktion ermittelt werden kann.⁸⁶ Die gespaltene Auslegung stellt insbesondere im Wirtschaftsrecht und im Internationalen Privatrecht ein geläufiges Problem dar.⁸⁷

bb) Stattdessen: richtlinienorientierte Auslegung

Der in die Breite überschießend umgesetzte Bereich ist den Vorgaben der Richtlinie entsprechend auszulegen, wenn dies das Ergebnis einer interpretatorischen Gesamtabwägung aller in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien ist.⁸⁸ Dabei ist kein Auslegungskriterium per se vorrangig. Anders als im unionsrechtlich determinierten Bereich gilt also keine interpretatorische Vorrangregel. Dieser methodische Unterschied sollte sprachlich deutlich werden:⁸⁹ Im Folgenden wird daher von *richtlinienorientierter Auslegung* gesprochen.⁹⁰

Im Rahmen der interpretatorischen Gesamtabwägung stehen folgende drei Fragen im Vordergrund: Erstens, ob das Gesetz eine *Strukturentscheidung* zugunsten eines einheitlichen Normverständnisses vorgibt (siehe (1)); zweitens, wie das Ziel einer einheitlichen Auslegung erreicht werden soll. Ich schlage für diese Untersuchungsfrage vor, den Begriff „*Gestaltungsentscheidung*“ zu verwenden (siehe (2)); drittens, ob

⁸⁵ BFH Beschl. v. 15.7.2005, I R 21/04, BFHE 210, 43, BStBl. II 2005, 716, Rn. 13; *Weber*, Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung, S. 130; *Wernsmann*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 30 Rn. 82 f.; a.A. *Nicolaysen*, EuR 1991, 95, 115 ff.

⁸⁶ *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 35; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 550.

⁸⁷ Einzelne Nachweise siehe bei *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 549 und *Schürnbrand*, NZG 2011, 1213 ff.

⁸⁸ *Canaris*, in: FS Bydlinski, S. 47, 74; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 37; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 551; *Mörsdorf*, JZ 2013, 191, 194.

⁸⁹ *Lorenz*, in: MüKo, BGB, Vor. § 474 Rn. 4; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 37.

⁹⁰ Die Terminologie ist nicht einheitlich: Teilweise wird auch die Formulierung „Ausstrahlungswirkung der Richtlinie auf das richtlinienfreie Recht“ (so *Canaris*, in: FS Bydlinski, S. 47, 74) oder „quasi-richtlinienkonforme Auslegung“ (so *Hommelhoff*, in: FG 50 Jahre BGH, Bd. 2, S. 889, 915) verwendet.

das Gesetz punktuell zu einer konkreten Auslegungsfrage eine *Sachentscheidung* vorgibt (siehe (3)).⁹¹

(1) Strukturentscheidung

Von einer Strukturentscheidung zugunsten eines einheitlichen Normverständnisses kann ausgegangen werden, wenn bestimmte Sachverhalte außerhalb des Anwendungsbereichs einer Richtlinie ebenso behandelt werden wie diejenigen innerhalb des Anwendungsbereichs. Hierfür können ein einheitlicher Gesetzeswortlaut sowie eine einheitliche Gesetzessystematik angeführt werden.⁹²

Eine Strukturentscheidung zugunsten einer einheitlichen Auslegung lässt sich ferner mit dem Einheitlichkeitswillen des historischen Gesetzgebers begründen. Auf einen solchen Willen kann mithilfe des historischen Normumfelds und der Gesetzgebungsmaterialien geschlossen werden.⁹³ Von entscheidender Bedeutung ist dabei insbesondere, ob die der Umsetzung dienende Vorschrift erst anlässlich der Umsetzung geschaffen oder geändert wurde oder ob es sie schon zuvor gab.⁹⁴

Teleologische Argumente sprechen für eine Strukturentscheidung zugunsten eines einheitlichen Normverständnisses, wenn eine andernfalls drohende gespaltene Auslegung zu erheblichen Abgrenzungs-

⁹¹ Die Unterscheidung zwischen Struktur- und Sachentscheidung geht zurück auf *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 511. Der BGH Urt. v. 7.5.2014, IV ZR 76/11, BGHZ 201, 101, Rn. 29 folgt dieser Terminologie.

⁹² *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 131; *Kuhn*, EuR 2015, 216, 225; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 552; *Herresthal*, NJW 2008, 2475, 2477 f.; wenn der Gesetzgeber an anderer Stelle in seiner Normgebung bereits nach demselben Kriterium differenziert, nach dem sich die gespaltene Anwendung der überschießend umgesetzten Regelung richten würde, kann dies gegen eine einheitliche Gesetzessystematik angeführt werden. Siehe dazu *Kuhn*, EuR 2015, 216, 228.

⁹³ *Habersack/Mayer*, in: *Riesenhuber*, Europäische Methodenlehre, § 15 Rn. 39; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 552; *Weber*, Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung, S. 130.

⁹⁴ *Kuhn*, EuR 2015, 216, 227.

schwierigkeiten und Rechtsanwendungsproblemen führen⁹⁵ oder einen Wertungswiderspruch hervorrufen würde.⁹⁶

(2) Gestaltungsentscheidung

Wenn die auszulegende Norm im Grundsatz ein einheitliches Normverständnis vorgibt, muss untersucht werden, wie dieses Ziel erreicht werden soll.

In Betracht kommt zum einen eine Auslegung, die sich streng an den Vorgaben der umzusetzenden Richtlinie orientiert. Bei mindestharmonisierenden Richtlinien darf der nationale Gesetzgeber jedoch auch über den von der Richtlinie vorgegebenen Schutzstandard hinausgehen.⁹⁷ Das Ziel einer einheitlichen Auslegung wird insofern nicht gefährdet. Sofern das bislang geltende nationale Recht teilweise über die Schutzstandards hinausgeht, teilweise jedoch dahinter zurückbleibt, kann eine einheitliche Auslegung auch mithilfe einer Auslegung am Grundsatz der Meistbegünstigung erreicht werden.

Für die Untersuchung, ob und inwieweit sich die nationale Regelung an den Vorgaben der Richtlinie orientiert oder über den Schutzstandard der Richtlinie hinausgeht, schlage ich vor, den Begriff „Gestaltungsentscheidung“ zu verwenden.

Eine Gestaltungsentscheidung zugunsten einer an den Vorgaben der Richtlinie orientierten Auslegung liegt nahe, wenn die auszulegende Regelung erst anlässlich der Umsetzung der Richtlinie geschaffen oder geändert wurde.⁹⁸ Dies gilt insbesondere, wenn sich das nationale

⁹⁵ BGH Urt. v. 9.4.2002, XI ZR 91/99, BGHZ 150, 248, Rn. 38; BGH Urt. v. 7.5.2014, IV ZR 76/11, BGHZ 201, 101, Rn. 31; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 551; *Weber*, Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung, S. 130.

⁹⁶ Eine einheitliche Anwendung einer überschießenden Umsetzungsvorschrift kann aus Wertungsgründen insbesondere im Fall einer vollharmonisierenden Richtlinie geboten sein. Siehe dazu *Kuhn*, EuR 2015, 216, 226; *Mörsdorf*, JZ 2013, 189, 191 f.

⁹⁷ *Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 114 AEUV Rn. 17; *von Danwitz*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, 26. Lfg. 2010, B, II, Rn. 101; *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 20 f.

⁹⁸ *Kuhn*, EuR 2015, 216, 227; in diese Richtung auch BFH Urt. v. 28.11.2002, V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBl. II 2004, 665, Rn. 15 ff.; BFH Urt. v. 19.12.2012, XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl. II 2013, 1053, Rn. 5.

Recht in terminologischer und gesetzssystematischer Hinsicht an der umzusetzenden Richtlinie orientiert.

Eine Gestaltungsentscheidung zugunsten einer von der Richtlinie sozusagen „nach oben“ abweichenden Auslegung liegt nahe, wenn es die der Umsetzung dienende Vorschrift bereits zuvor gab und die nationale Regelung von ihrer Zielrichtung einen höheren Schutzstandard als die Richtlinie bezweckt.⁹⁹ Ein Rückgriff auf das nationale Verständnis liegt dabei umso näher, je deutlicher aus den Gesetzgebungsmaterialien der Wille des historischen Gesetzgebers hervorgeht, der nationalen Umsetzungsvorschrift einen anderen Inhalt als den der ihr zugrunde liegenden Richtlinienvorschrift zu geben.¹⁰⁰

(3) Sachentscheidung

Wenn die nationale Regelung *im Grundsatz* eine Struktur- und Gestaltungsentscheidung zugunsten einer einheitlichen, an den Vorgaben der Richtlinie orientierten Auslegung vorgibt, stellt sich die Frage, ob das Gesetz *punktuell* hinsichtlich konkreter Auslegungsfragen eine Sachentscheidung vorgibt, die von den Vorgaben der Richtlinie abweicht. Eine solche Sachentscheidung führt bei mindestharmonisierenden Richtlinien zu einer gespaltenen Auslegung, sofern das nationale Recht unter dem von der Richtlinie geforderten Schutzniveau bleibt.¹⁰¹

In grammatikalischer Hinsicht kann mit dem Wortlaut des Gesetzes eine von den Vorgaben der Richtlinie abweichende Auslegung begründet werden. Im Mittelpunkt steht die Frage, ob das unionale Auslegungsergebnis vom Wortlaut der nationalen Regelung gedeckt ist. Kann die richtlinienorientierte Auslegung nur mithilfe einer Rechtsfortbildung erreicht werden, spricht das für eine von den Vorgaben der Richtlinie abweichende Sachentscheidung. Die nationale Regelung bleibt zumindest in ihrem überschießenden Bereich dem Wortlaut entsprechend anwendbar.¹⁰²

⁹⁹ Kuhn, EuR 2015, 216, 227.

¹⁰⁰ Kuhn, EuR 2015, 216, 236.

¹⁰¹ Ein Beispiel für eine nur punktuell gespaltenen Auslegung ist die Granulat-Entscheidung des BGH zu § 439 Abs. 1 Alt. 2. Siehe BGH Urt. v. 17.10.2012, VIII ZR 226/11, BGHZ 195, 135, Rn. 27.

¹⁰² Kuhn, EuR 2015, 216, 227; Mörsdorf, JZ 2013, 191, 193 f.

Bei historischer Auslegung ist von besonderer Bedeutung, ob das vom Europäischen Gerichtshof vertretene Richtlinienverständnis für den historischen Gesetzgeber vorhersehbar war. Je klarer die Vorgaben der Richtlinie, desto wahrscheinlicher ist es, dass der historische Gesetzgeber das unionale Auslegungsergebnis gebilligt hat.¹⁰³ Andernfalls hätte er sich nicht für eine überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite entschieden. War das unionale Auslegungsergebnis hingegen nicht vorhersehbar und ging der historische Gesetzgeber ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien von einem anderen Verständnis der Richtlinie aus, kann zumindest für den überschießend umgesetzten Bereich nicht davon ausgegangen werden, dass der historische Gesetzgeber das unionale Auslegungsergebnis gebilligt hat.¹⁰⁴

Systematische Argumente geben zu einzelnen Auslegungsfragen eine Sachentscheidung zwingend vor, wenn die von der Richtlinie gebotene Auslegung gegen nationales Verfassungsrecht verstoßen würde. Nach der Solange-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁰⁵ ist eine nationale Regelung innerhalb des Anwendungsbereichs der umzusetzenden Richtlinie grundsätzlich nicht am Maßstab des Grundgesetzes zu messen, solange kein Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1 GG oder den Menschenwürdegehalt der Einzelgrundrechte im Raum steht.¹⁰⁶ Diese Rechtsprechung kann nicht auf den überschießend umgesetzten Richtlinienbereich übertragen werden, da die Europäische Union insofern nicht im Sinne des Art. 23 Abs. 1 GG rechtsetzend tätig war.¹⁰⁷

Schließlich können auch teleologische Argumente für eine vom unionalen Richtlinienverständnis abweichende Sachentscheidung herangezogen werden. Mit dem in die Breite überschießend umgesetzten nationalen Recht kann eine Zielrichtung verfolgt werden, welche über die der

¹⁰³ *Schulte-Nölke/Busch*, in: FS Canaris, S. 795, 810.

¹⁰⁴ BGH Urt. v. 17.10.2012, VIII ZR 226/11, BGHZ 195, 135, Rn. 22; *Kuhn*, EuR 2015, 216, 227.

¹⁰⁵ BVerfG Beschl. v. 29.5.1974, 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 (Solange-I-Beschluss); BVerfG Beschl. v. 22.10.1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (Solange-II-Beschluss).

¹⁰⁶ Siehe auch BVerfG Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvR 2735/14, BVerfGE 140, 317, Rn. 48 f.

¹⁰⁷ Siehe zum Ganzen *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 43; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 550; *Habersack/Mayer*, JZ 1999, 913, 920.

umzusetzenden Richtlinie hinausgeht. Der Europäische Gerichtshof legt das Richtlinienrecht nur anhand solcher Gesichtspunkte aus, die den Anwendungsbereich der jeweiligen Richtlinie berühren.¹⁰⁸

b) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe

Bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe fügt der nationale Gesetzgeber dem nationalen Recht neue, der Richtlinie unbekannte Elemente hinzu, um die Standards der umzusetzenden Richtlinie zu erhöhen. Da die umzusetzende Richtlinie diese Elemente nicht kennt, kann das nationale Recht insofern nicht richtlinienorientiert ausgelegt werden.¹⁰⁹

Bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe ist allerdings auch der Anwendungsbereich der umzusetzenden Richtlinie betroffen.¹¹⁰ Eine überschießende Umsetzung ist daher nicht zulässig, wenn eine Richtlinie nicht nur minimale, sondern zugleich maximale Standards definieren will. Bei vollharmonisierenden Richtlinien wird eine auch nach oben hin einheitliche Regelung angestrebt. Mitgliedstaaten dürfen keine über den Standard der Richtlinie hinausgehenden Einzelregelungen erlassen.¹¹¹ Dagegen wird bei mindestharmonisierenden Richtlinien nur eine nach unten hin einheitliche Regelung angestrebt. Mitgliedstaaten dürfen über den zwingenden Schutzstandard der umzusetzenden Richtlinie hinausgehen.¹¹²

¹⁰⁸ Siehe zum Ganzen *Grüneberg*, in: Palandt, BGB, Einl., Rn. 44; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 46 ff.; die beiden Zuletztgenannten begründen eine gespaltene Auslegung für den Bereich der Bilanzrichtlinien wie folgt: „Denn während der Gerichtshof insoweit stets die Auslegung von Normen vornimmt, die für die Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbindlich sind, und dabei allein die mit dieser Bilanz verfolgten Zwecke berücksichtigt, kommen im Bereich der Steuerbilanz hiervon abweichende Gesichtspunkte wie der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung und derjenige der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Tragen.“

¹⁰⁹ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 130.

¹¹⁰ Siehe dazu bereits S. 13.

¹¹¹ *Leible/Schröder*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 114 AEUV, Rn. 26 f.; *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht Rn. 22; *Slot*, E.L.Rev 1996, 378, 382 f.

¹¹² *Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 114 AEUV Rn. 17; *von Danwitz*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, 26. Lfg. 2010, B, II, Rn. 101; *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 20 f.; *Slot*, E.L.Rev 1996, 378, 384.

Ob eine Richtlinie mindest- oder vollharmonisierenden Charakter hat, ist durch Auslegung unter Berücksichtigung des Wortlauts, der einschlägigen Ermächtigungsgrundlage, der Regelungssystematik und der inhaltlichen Zielrichtung zu ermitteln.¹¹³ Für das Vorliegen einer mindestharmonisierenden Richtlinie spricht grundsätzlich das in Art. 5 Abs. 1 und 3 EUV verankerte Subsidiaritätsprinzip.¹¹⁴ Ferner kann es im Widerspruch zur inhaltlichen Zielrichtung der umzusetzenden Richtlinie stehen, wenn einige Mitgliedstaaten aufgrund der Richtlinie ihre nationalen Schutzstandards senken müssten.¹¹⁵

Das Konzept der Mindestharmonisierung leidet jedoch unter der Schwäche, dass eine Rechtszersplitterung bei der Umsetzung der Richtlinie in den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen droht. Eine Rechtszersplitterung kann wiederum zu Rechtsunsicherheit bei innerunionalen Sachverhalten führen, die sich negativ auf den Marktzu- gang und die Wettbewerbsbedingungen auswirkt. Dementsprechend können vollharmonisierende Richtlinien besser geeignet sein, einen funktionsfähigen Binnenmarkt zu errichten.¹¹⁶

III. Die richtlinienkonforme Auslegung im Spiegel des unionalen Verfahrensrechts

Im Folgenden wird die richtlinienkonforme Auslegung im Spiegel des unionalen Verfahrensrechts betrachtet. Ziel ist aufzuzeigen, dass bei einer überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite eine Vorlagebefugnis, jedoch keine Vorlagepflicht nationaler Gerichte besteht. Das

¹¹³ EuGH Urt. v. 25.4.2002, C-183/00, EU:C:2002:255, Rn. 25; EuGH Urt. v. 8.11.2007, C-183/00, EU:C:2007:654, Rn. 27 ff.; *Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 114 AEUV Rn. 24 ff.; *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 59. Lfg. 2016, Art. 114 AEUV Rn. 39; es ist nicht ausgeschlossen, dass eine Richtlinie bestimmte Bereiche abschließend regelt, für andere hingegen nur eine Mindestharmonisierung vorsieht. Siehe dazu EuGH Urt. v. 22.6.1993, C-11/92, EU:C:1993:262, Rn. 11 ff.; *Leible/Schröder*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 114 AEUV Rn. 26.

¹¹⁴ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 20.

¹¹⁵ EuGH Urt. v. 15.3.2012, C-453/10, EU:C:2012:144, Rn. 34 ff.; *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 20.

¹¹⁶ Siehe zum Ganzen von *Danwitz*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, 26. Lfg. 2010, B, II, Rn. 99; *Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 114 AEUV Rn. 25; *Fleischer/Schmolke*, E.L.Rev. 2011, 121, 133.

Verhältnis der prozessualen Perspektive zur materiell-rechtlichen Pflicht der nationalen Gerichte zur richtlinienkonformen Auslegung ist zentral für die Beantwortung der Frage, wann eine richtlinienorientierte Auslegung nationaler Bestimmungen im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung vorzunehmen ist.¹¹⁷

Zunächst werden die Grundlagen des Vorabentscheidungsverfahrens dargestellt (siehe 1.). Daran anschließend werden Umfang und Grenzen der Vorlagepflicht nationaler Gerichte festgelegt (siehe 2.). Schließlich wird untersucht, inwiefern nationale Gerichte in den Fällen der überschießenden Richtlinienumsetzung berechtigt und verpflichtet sind, ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten (siehe 3.).

1. Grundlagen des Vorabentscheidungsverfahrens

Das Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 267 AEUV gehört in der Rechtspraxis zu den Eckpfeilern des unionsrechtlichen Verfahrenssystems.¹¹⁸ Die Notwendigkeit des Vorabentscheidungsverfahrens ergibt sich aus der Pflicht der mitgliedstaatlichen Gerichte, unionales Recht anzuwenden und auszulegen.¹¹⁹ Aus der Dezentralisierung des Vollzugs weiter Teile des Unionsrechts resultiert die Gefahr einer divergierenden Auslegung von Unionsrecht in den einzelnen Mitgliedstaaten.¹²⁰ Zur Wahrung der Rechtseinheit in der Union sieht Art. 19 Abs. 1 UAbs. 1 S. 2 EUV den Europäischen Gerichtshof als zentrale Gerichtsinstanz vor, der über Art. 267 AEUV mit den rechtsanwendungsverpflichteten nationalen Gerichten verschränkt ist.¹²¹

Das Vorlageverfahren ist als Zwischenverfahren innerhalb eines innerstaatlichen Gerichtsverfahrens ausgestaltet und damit Instrument der Zusammenarbeit zwischen dem Europäischen Gerichtshof und den nationalen Gerichten.¹²² Die nationalen Gerichte bleiben „Herr des Verfah-

¹¹⁷ *Mittwoch*, JuS 2017, 296 ff.

¹¹⁸ *Rodriguez Iglesias*, NJW 2000, 1889, 1895; *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV, Rn. 14.

¹¹⁹ *Wißmann*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 1.

¹²⁰ *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 6; *Wegener*, in: Callies/Ruffert, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 1; *Komarek*, E.L.Rev. 2007, 467, 470.

¹²¹ EuGH Urt. v. 16.1.1974, 166/73, EU:C:1974:3, Rn. 2; *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 6; *Herdegen*, Europarecht, § 9 Rn. 25 ff.

¹²² EuGH Urt. v. 18.10.1990, C-297/88, C-197/89, EU:C:1990:360, Rn. 33; EuGH Urt. 19.2.2002, C-35/99, EU:C:2002:97, Rn. 24; siehe ferner *Karpenstein*, in:

rens“.¹²³ Der Europäische Gerichtshof entscheidet lediglich abstrakt über die Auslegung und Gültigkeit von Unionsrecht.¹²⁴ Die Entscheidung zur Vorlage trifft das nationale Gericht nach dem jeweiligen innerstaatlichen Verfahrensrecht.¹²⁵ Als Bindeglied zwischen unionalem Richtlinienrecht und angeglichenem nationalen Recht hat das Vorabentscheidungsverfahren große praktische Bedeutung.¹²⁶

Neben der Funktion der Wahrung der Rechtseinheit in der Union hat das Vorabentscheidungsverfahren auch überragende Bedeutung für den Individualrechtsschutz.¹²⁷ Der Europäische Gerichtshof kann eine inzidente Kontrolle der Gültigkeit von Unionsrechtsakten vornehmen.¹²⁸ Damit wird zumindest teilweise ausgeglichen, dass einzelne natürliche oder juristische Personen gemäß Art. 263 UAbs. 4 AEUV nur eingeschränkt gegen Akte der Europäischen Union klagebefugt sind.¹²⁹

2. Umfang und Grenzen der Vorlagepflicht

Eine im Grundsatz unbeschränkte Vorlagepflicht besteht nach Art. 267 UAbs. 3 AEUV für letztinstanzliche Gerichte, vorausgesetzt es geht um die Auslegung von Unionsrecht.¹³⁰ Nicht-letztinstanzliche Gerichte sind

Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. Lfg. 2013, Art. 267 AEUV Rn. 1 ff.

¹²³ *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 7.

¹²⁴ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 17 ff.

¹²⁵ *Wegener*, in: Callies/Ruffert, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 29; *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 55; in Deutschland ergeht das Vorlageersuchen i.d.R. in Form eines Beschlusses. Siehe dazu *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 72.

¹²⁶ Nicht vertieft werden soll die Frage nach der Bindungswirkung von EuGH-Entscheidungen. Siehe dazu *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 9 Rn. 81; *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 89 ff.

¹²⁷ *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. Lfg. 2013, Art. 267 AEUV Rn. 3; *Wegener*, in: Callies/Ruffert, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 1; *Komarek*, E.L.Rev. 2007, 467, 475 f.; als weitere Funktion des Vorabentscheidungsverfahrens wird die erhebliche Bedeutung für die Rechtsfortbildung diskutiert. Siehe dazu auch *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 9.

¹²⁸ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 12.

¹²⁹ *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV, Rn. 8.

¹³⁰ Entscheidend ist, ob das Gericht im konkreten Einzelfall die letztmögliche Instanz für die Parteien ist. Siehe dazu EuGH Urt. v. 4.6.2002, C-99/00, EU:C:2002:329, Rn. 16.

nach Art. 267 UAbs. 2 AEUV in der Regel nur zur Vorlage berechtigt.¹³¹ Von der Vorlagepflicht letztinstanzlicher Gerichte sind folgende Ausnahmen anerkannt:

Es besteht keine Vorlagepflicht, wenn zu der betreffenden Frage bereits eine gesicherte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs vorliegt. Dies ist insbesondere dann der Fall, „wenn die gestellte Frage tatsächlich bereits in einem gleichgelagerten Fall Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen ist“ (*acte éclairé*).¹³² Ein erneutes Vorabentscheidungsersuchen kann jedoch zulässig sein, um den Europäischen Gerichtshof zu einer Überprüfung seiner Auslegungsentscheidung zu veranlassen.¹³³

Auch besteht keine Vorlagepflicht, wenn die Rechtslage von vornherein eindeutig ist und „keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt“ (*acte claire*).¹³⁴

Zudem besteht keine Vorlagepflicht in Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes, solange die Parteien die Streitsache im Hauptsacheverfahren betreiben können.¹³⁵

Schließlich ist eine Ausnahme von der Vorlagepflicht für solche Fälle anerkannt, in denen die aufgeworfene Frage für das Ausgangsverfahren nicht entscheidungserheblich ist.¹³⁶ Der Europäische Gerichtshof lehnt es ab, zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen Stellung zu nehmen.¹³⁷ Der Ausgang des anhängigen Rechtsstreits muss tatsächlich von der

¹³¹ Eine Vorlagepflicht für nicht-letztinstanzliche Gerichte besteht ausnahmsweise, wenn das Gericht eine Unionsnorm für ungültig hält und deshalb außer Anwendung lassen will. Siehe dazu beispielsweise EuGH Urt. v. 22.10.1987, 314/85, EU:C:1987:452, Rn. 15 ff.

¹³² Siehe z.B. EuGH Urt. v. 6.10.1982, 283/81, EU:C:1982:335, Rn. 13; vgl. ferner *Broberg/Fenger*, EuR 2010, 835, 836; *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. Lfg. 2013, Art. 267 AEUV Rn. 55 f.

¹³³ EuGH Urt. v. 12.10.2010, C-45/09, EU:C:2010:601, Rn. 31; *Wißmann*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 24.

¹³⁴ EuGH Urt. v. 6.10.1982, 283/81, EU:C:1982:335, Rn. 16; *Broberg/Fenger*, EuR 2010, 835, 836; *Wegener*, in: Callies/Ruffert, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 33.

¹³⁵ EuGH Urt. v. 27.10.1982, 35/82, 36/82, EU:C:1982:368, Rn. 8 f.; siehe auch *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. Lfg. 2013, Art. 267 AEUV Rn. 59 f. m.w.N.

¹³⁶ EuGH Urt. v. 29.3.1995, C-346/93, EU:C:1995:85, Rn. 16 ff.; *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 66 m.w.N.

¹³⁷ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 16.7.1992, C-343/90, EU:C:1992:327, Rn. 16 ff.

Beantwortung der Vorlagefrage abhängen. Die Frage der Entscheidungserheblichkeit ist eine von dem vorlegenden Gericht selbst zu beantwortende Zulässigkeitsvoraussetzung.¹³⁸ Entscheidend ist die subjektive Sicht des nationalen Gerichts. Wegen der unmittelbaren Sachkenntnis kann dieses am besten über die Erforderlichkeit der Vorlage entscheiden.¹³⁹ Der Europäische Gerichtshof verzichtet somit grundsätzlich auf eine Prüfung der objektiven Erheblichkeit.¹⁴⁰ Ausnahmsweise erklärt sich der Europäische Gerichtshof lediglich dann für unzuständig, wenn er über Informationen verfügt, nach welchen die Vorlagefrage für den zu entscheidenden Rechtsstreit offensichtlich unerheblich ist.¹⁴¹

3. Sonderfall: Vorlagerecht und Vorlagepflicht bei überschießender Richtlinienumsetzung

Im Folgenden wird untersucht, ob und unter welchen Umständen ein nationales Gericht in den Fällen der überschießenden Richtlinienumsetzung berechtigt und verpflichtet ist, ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten. Dabei wird zwischen der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite (siehe a)) und der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe (siehe b)) unterschieden.

a) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Breite

Für den Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite besteht keine Vorlagepflicht nationaler Gerichte (siehe aa)). Grundsätzlich sind nationale Gerichte jedoch vorlagebefugt (siehe bb)). Dabei müssen die allgemeinen Grenzen der Vorlagebefugnis beachtet werden (siehe cc)). Eine Vorlage deutscher Gerichte an den Europäischen Gerichtshof verstößt nicht gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG (siehe dd)).

¹³⁸ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 18.3.2010, C-317/08, C-318/08, C-319/08, C-320/08, EU:C:2008:510, Rn. 25.

¹³⁹ *Ehricke*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 267 AEUV, Rn. 35.

¹⁴⁰ *Schnorbus*, *RabelsZ* 65 (2001), 654, 698.

¹⁴¹ Siehe z.B. EuGH Beschl. v. 24.3.2011, C-194/10, EU:C:2011:182, Rn. 32, 37; *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 50. Lfg. 2013, Art. 267 AEUV Rn. 25 m.w.N.

aa) Keine Vorlagepflicht

Im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite besteht keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung. Dementsprechend sind nationale Gerichte auch nicht verpflichtet, Auslegungsfragen an den Europäischen Gerichtshof vorzulegen.¹⁴²

Das in Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV enthaltene Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung gilt auch für den Europäischen Gerichtshof als Organ der Europäischen Union.¹⁴³ Als Instrument der Rechtsangleichung ist eine Vorlagepflicht an den Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 UAbs. 3 AEUV nur dann zwingend vorgesehen, wenn das Unionsrecht selbst eine einheitliche Anwendung einfordert.¹⁴⁴ Im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite kann eine einheitliche Anwendung des Unionsrechts nicht erzwungen werden. Dementsprechend verbleibt die Auslegungshoheit bei den nationalen Gerichten.

bb) Grundsätzliche Zulässigkeit der Vorlagefrage

Obwohl keine Vorlagepflicht nach Art. 267 UAbs. 3 AEUV besteht, sind nationale Gerichte für den Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite gleichwohl zur Vorlage an den Europäischen Gerichtshof befugt.¹⁴⁵

Hierfür spricht zum einen der Wortlaut von Art. 267 UAbs. 2 AEUV, wonach das vorlegende Gericht eine Entscheidung über die Auslegung von Unionsrecht zum Erlass seines Urteils für erforderlich halten muss. Der streitgegenständliche Fall wurzelt zwar allein im nationalen Recht und außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrecht kann es kein Unionsrecht geben.¹⁴⁶ Mit Blick auf die Unterscheidung zwischen Rechtsgeltung

¹⁴² *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 176; *Jäger*, Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht, S. 224 ff.; *W. Schroeder*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 116; nach a.A. wird eine Vorlagepflicht aus dem nationalen Recht (so *Hess*, *RabelsZ* 66 (2002), 470, 487) oder aus Art. 267 AEUV (so *Schnorbus*, *RabelsZ* 65 (2001), 654, 699 f.) abgeleitet.

¹⁴³ *Habersack/Mayer*, *JZ* 1999, 913, 919.

¹⁴⁴ *Hess*, *RabelsZ* 66 (2002), 470, 486.

¹⁴⁵ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 17.7.1997, C-28/95, EU:C:1997:369, Rn. 27; *Lefevre*, *E.L.Rev.* 2004, 808, 818 f.; *Jäger*, Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht, S. 175 ff.

¹⁴⁶ *Hess*, *RabelsZ* 66 (2002), 470, 685; *Schnorbus*, *RabelsZ* 65 (2001), 654, 697.

und Rechtsanwendung ist jedoch zu beachten, dass die Auslegung von Unionsrecht im Rahmen einer richtlinienorientierten Auslegung des nationalen Rechts durchaus von Bedeutung sein kann.¹⁴⁷ Insofern kann das nationale Gericht eine Vorlagefrage für entscheidungserheblich halten.

Für eine Vorlagebefugnis nationaler Gerichte kann zum anderen angeführt werden, dass mithilfe des Vorabentscheidungsverfahrens eine einheitliche Auslegung des nationalen Rechts sichergestellt werden soll. Wären nationale Gerichte nicht vorlagebefugt, müssten sie zunächst selbst eine Auslegungsmöglichkeit finden, die dann unter Umständen der Auslegung des Europäischen Gerichtshofs in einer späteren Entscheidung widerspricht.¹⁴⁸ Eine einheitliche Auslegung des nationalen Rechts entspricht dem klaren Interesse der Europäischen Union, da künftige Auslegungsunterschiede zu Inländerdiskriminierungen und Wettbewerbsverzerrungen führen können.¹⁴⁹

Schließlich spricht für eine Vorlagebefugnis, dass im Vorlageverfahren gemäß Art. 267 AEUV das Gebot gegenseitiger Rücksichtnahme besonders ausgeprägt ist.¹⁵⁰ Der Europäische Gerichtshof gibt den nationalen Gerichten Kriterien für die Auslegung des Unionsrechts an die Hand, welche diese für die Entscheidung des Rechtsstreits benötigen.¹⁵¹ Es ist sodann allein Sache der nationalen Gerichte, die in dieser Weise ausgelegten Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden.¹⁵² Es kommt dabei nicht darauf an, unter welchen Voraussetzungen die aus dem Unionsrecht übernommenen Bestimmungen und Begriffe im nationalen Recht angewandt werden.¹⁵³

¹⁴⁷ *Kropholler/von Hein*, in: FS Großfeld, S. 615, 624; *Hess*, in: *RabelsZ* 66 (2002), 470, 486; *Schulze*, in: *Schulze, Auslegung europäischen Privatrechts und angeglichenen Rechts*, S. 9, 18 f.; *Schnorbus*, *RabelsZ* 65 (2001), 654, 697.

¹⁴⁸ *Heiderhoff*, *Europäisches Privatrecht*, Rn. 158; *Schulze*, in: *Schulze, Auslegung europäischen Privatrechts und angeglichenen Rechts*, S. 9, 19; *Bülow*, *WM* 2013, 245, 248.

¹⁴⁹ EuGH Urt. v. 17.7.1997, C-28/95, EU:C:1997:369, Rn. 27, 32; eine Inländerdiskriminierung ist grundsätzlich unerwünscht. Sie begründet jedoch keinen Verstoß gegen Unionsrecht. Siehe dazu *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht*, § 22 Rn. 13; kritisch *Lefevre*, *E.L.Rev.* 2004, 501, 510.

¹⁵⁰ EuGH Urt. v. 8.11.1990, C-231/89, EU:C:1990:386, Rn. 18; *Hess*, *RabelsZ* 66 (2002), 470, 486.

¹⁵¹ *Jäger*, *Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht*, S. 196 f.

¹⁵² EuGH Urt. v. 8.11.1990, C-231/89, EU:C:1990:386, Rn. 21.

¹⁵³ EuGH Urt. v. 17.7.1997, C-28/95, EU:C:1997:369, Rn. 27, 32.

cc) Grenzen der Vorlagebefugnis

Auch im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite müssen die allgemeinen Grenzen der Vorlagebefugnis beachtet werden. Der Europäische Gerichtshof lehnt eine Vorlagefrage unter anderem dann als unzulässig ab, wenn diese offensichtlich nicht entscheidungserheblich ist.¹⁵⁴

Teilweise verlangt der Europäische Gerichtshof dabei, dass das nationale Recht unmittelbar und unbedingt auf das unionale Recht verweisen müsse, damit Entscheidungserheblichkeit besteht.¹⁵⁵ Es reiche nicht aus, wenn das Unionsrecht lediglich als Muster verwendet werde, die Begriffe des Unionsrechts nur zum Teil wiedergegeben werden und das nationale Gesetz die ausdrückliche Möglichkeit vorsehe, für rein nationale Sachverhalte von den Vorgaben der Richtlinie abzuweichen.¹⁵⁶

Dies könnte generell gegen eine Vorlagebefugnis deutscher Gerichte sprechen.¹⁵⁷ Bei einer überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite bildet das Richtlinienverständnis nur einen wichtigen Auslegungsgesichtspunkt innerhalb einer interpretatorischen Gesamtabwägung. Das nationale Recht enthält jedoch regelmäßig keine unmittelbare und unbedingte Verweisung auf das Unionsrecht.¹⁵⁸

In der oft bestätigten Entscheidung in der Rechtssache *Leur-Bloem*¹⁵⁹ hat es der Europäische Gerichtshof jedoch für ausreichend angesehen, wenn „der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Bestimmung einer Richtlinie in nationales Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleichzu behandeln, und seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften deshalb an das Gemeinschaftsrecht angepasst hat.“

¹⁵⁴ EuGH Urt. v. 29.3.1995, C-346/93, EU:C:1995:85, Rn. 16 ff.

¹⁵⁵ EuGH Urt. v. 18.10.2012, C-583/10, EU:C:2012:638, Rn. 47; EuGH Urt. v. 7.11.2013, C-313/12, EU:C:2013:718, Rn. 12 ff.; EuGH Urt. v. 28.10.1999, C-193/98, EU:C:1999:536, Rn. 27.

¹⁵⁶ EuGH Urt. v. 28.3.1995, C-346/93, EU:C:1995:85, Rn. 16.

¹⁵⁷ Siehe insbesondere *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 54 ff.

¹⁵⁸ Siehe dazu *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 56 ff.; *Habersack/Mayer*, JZ 1999, 913, 917.

¹⁵⁹ EuGH Urt. v. 17.7.1997, C-28/95, EU:C:1997:369, Rn. 12; bestätigt unter anderem in EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 18.

Dies spricht dafür, dass der Europäische Gerichtshof Anfragen deutscher Gerichte nicht generell als unzulässig ablehnen wird.¹⁶⁰ Sofern eine nationale Regelung die Struktur- und Gestaltungsentscheidung zugunsten einer einheitlichen, an den Vorgaben der Richtlinie orientierten Auslegung vorgibt, werden deutsche Gerichte regelmäßig das jeweilige Auslegungsergebnis des Europäischen Gerichtshofs übernehmen. Eine abweichende Sachentscheidung hinsichtlich einzelner konkreter Auslegungsfragen bildet den Ausnahmefall. In der Rechtswirklichkeit besteht daher kein wesentlicher Unterschied zum Fall einer unbedingten und unmittelbaren Verweisung auf das Richtlinienrecht. Das Richtlinienrecht ist insbesondere weit mehr als ein bloßes Muster, von dessen Vorgaben nationale Gerichte ohne Weiteres abweichen können.

Nach meiner Einschätzung würde der Europäische Gerichtshof eine Vorlagefrage lediglich dann als offensichtlich nicht entscheidungserheblich ablehnen, wenn das nationale Recht zu einer konkreten Auslegungsfrage eine derart eindeutige Sachentscheidung vorgibt, dass das Auslegungsergebnis für den überschießend umgesetzten Bereich bereits vor der Vorlage an den Europäischen Gerichtshof feststeht. Der Auslegungsentscheidung des Europäischen Gerichtshofs käme dann nur eine beratende oder bestätigende Funktion zu. Dies würde „die Aufgabe des Gerichtshofs, wie sie im Protokoll vom 3. Juni 1971 verstanden wird, nämlich die eines Gerichts, dessen Entscheidungen verbindlich sind, verfälschen“.¹⁶¹

dd) Kein Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG

Ein Vorlageverbot deutscher Gerichte kann auch nicht aus deutschem Verfassungsrecht abgeleitet werden. Es droht insbesondere kein Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG.¹⁶² Man könnte insofern fragen, ob eine nur fakultative Befassung des Gerichtshofs nicht zu einer autoritativ wirkenden Stellungnahme eines unzuständigen Spruchkörpers und damit zum faktischen Entzug des eigentlich entscheidungsverantwortli-

¹⁶⁰ Siehe dazu auch *Desens*, DStR 2010, Beih. zu Heft 46, 80, 83.

¹⁶¹ EuGH Urt. v. 28.3.1995, C-346/93, EU:C:1995:85, Rn. 24.

¹⁶² Siehe dazu auch *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 177; *Jäger*, Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht, S. 221 f.

chen nationalen Richters führen würde. Das ist jedoch nicht der Fall. Der Europäische Gerichtshof ist gesetzlicher Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG.¹⁶³ Die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs ist durch Art. 267 AEUV abstrakt-generell geregelt. Die Vorlagebefugnis nach Art. 267 AEUV ist kraft der durch die Zustimmungsgesetze gemäß Art. 23 Abs. 1 GG erteilten Rechtsanwendungsbefehle Teil der innerstaatlich geltenden Rechtsordnung und somit von den nationalen Gerichten zu beachten.¹⁶⁴ Daher dürfen nationale Richter die Vorlagebefugnis des Art. 267 AEUV auch in vollem Umfang nutzen. Unschädlich ist die Einschätzungsprärogative nationaler Gerichte über die Notwendigkeit der Vorlage.¹⁶⁵

b) Überschießende Richtlinienumsetzung in die Tiefe

Im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe ist eine richtlinienkonforme Auslegung nicht möglich, sofern es um die Auslegung von der Richtlinie unbekanntenen Elementen geht.¹⁶⁶ Dementsprechend kann das nationale Gericht eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs auch nicht für erforderlich halten.¹⁶⁷ Es besteht insofern weder eine Vorlagebefugnis noch eine Vorlagepflicht nationaler Gerichte gemäß Art. 267 UAbs. 2 und 3 AEUV.

Etwas anderes gilt hinsichtlich der Frage, ob die umzusetzende Richtlinie mindest- oder vollharmonisierenden Charakter hat. Insofern kann ein nationales Gericht zutreffend von der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage ausgehen.¹⁶⁸

C. Zusammenfassung der Auslegungsregeln

Bei der Auslegung von nationalen Steuergesetzen kann auf die nationale juristische Methodenlehre zurückgegriffen werden.¹⁶⁹ Diese unter-

¹⁶³ BVerfG Beschl. v. 22.10.1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339, Rn. 70.

¹⁶⁴ BVerfG Beschl. v. 31.5.1990, 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159, Rn. 138.

¹⁶⁵ *Schnorbus*, *RabelsZ* 65 (2001), 654, 701.

¹⁶⁶ Siehe S. 23 f.

¹⁶⁷ *Jäger*, *Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht*, S. 58.

¹⁶⁸ *Jäger*, *Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht*, S. 61 ff.

¹⁶⁹ Siehe S. 7.

scheidet traditionell zwischen der grammatikalischen, historischen, systematischen und teleologischen Auslegung.¹⁷⁰ Der Europäische Gerichtshof greift bei der Auslegung von Unionsrecht im Wesentlichen auf den in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskanon zurück.¹⁷¹

Bei der Auslegung von nationalem Steuerrecht mit unionsrechtlichem Hintergrund müssen die Vorgaben der umzusetzenden Richtlinie beachtet werden. Im *unionsrechtlich determinierten* Bereich verpflichtet das Gebot der richtlinienkonformen Auslegung, das nationale Recht in Übereinstimmung mit den Vorgaben des unionalen Richtlinienrechts auszulegen. Die *richtlinienkonforme Auslegung* ist ihrer rechtstheoretischen Struktur nach eine interpretatorische Vorrangregel.¹⁷²

Der nationale Gesetzgeber kann eine Richtlinie auch überschießend umsetzen. Dabei ist zwischen der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite und in die Tiefe zu unterscheiden.

Bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite unterwirft der Gesetzgeber einen bestimmten Sachverhalt, der nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst ist, dem Regelungsregime der Richtlinie. Es besteht keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung im Sinne einer *interpretatorischen Vorrangregel*.¹⁷³ Eine *richtlinienorientierte Auslegung* kann jedoch das Ergebnis einer interpretatorischen Gesamtabwägung der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien sein. Das nationale Recht sollte insofern zwecks analytischer Klarheit auf die hier ausgeformten bzw. entwickelten Figuren der *Strukturentscheidung*, *Gestaltungsentscheidung* und *Sachentscheidung* untersucht werden.¹⁷⁴ Nationale Gerichte sind im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite nicht zur Vorlage an den Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 UAbs. 3 AEUV verpflichtet. Vorlagefragen nationaler Gerichte sind jedoch grundsätzlich zulässig.¹⁷⁵

¹⁷⁰ Siehe S. 7 ff.

¹⁷¹ Siehe S. 9.

¹⁷² Siehe S. 15 f.

¹⁷³ Siehe S. 16 f.

¹⁷⁴ Siehe S. 18 ff.

¹⁷⁵ Siehe S. 29 ff.

Bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Tiefe fügt der nationale Gesetzgeber dem nationalen Recht neue, der Richtlinie unbekannte Elemente hinzu, um die Standards der umzusetzenden Richtlinie zu erhöhen. Da die Richtlinie die in Frage stehenden Elemente des nationalen Rechts nicht kennt, ist insofern auch keine richtlinienkonforme Auslegung möglich. Eine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung kommt allerdings in Betracht, wenn das nationale Recht über den Schutzstandard der Richtlinie hinausgeht und die Richtlinie vollharmonisierenden Charakter hat.¹⁷⁶ Hinsichtlich der Frage, ob eine Richtlinie mindest- oder vollharmonisierenden Charakter hat, sind nationale Gerichte gemäß Art. 267 UAbs. 2 und 3 AEUV vorlagebefugt und gegebenenfalls vorlageverpflichtet.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Siehe S. 23 f.

¹⁷⁷ Siehe S. 33 f.

Kapitel 2: Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuer- recht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie

Kapitel 2 dient dazu, die Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie herauszuarbeiten. Zunächst wird dazu das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht untersucht (siehe A.).¹⁷⁸ Es folgt eine Darstellung des unionalen Teilbetriebsverständnisses der Fusionsrichtlinie (siehe B.), bevor die Unterschiede beider Teilbetriebsverständnisse gegenübergestellt werden (siehe C.).

A. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht

Bei der Untersuchung des klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnisses im Umwandlungssteuerrecht, also bei der Auslegung des Begriffs Teilbetrieb anhand der rein nationalen erstragssteuerlichen Systematik und seiner hergebrachten Zwecksetzungen, steht die Frage im Vordergrund, ob und inwieweit das § 16 Abs. 1 S. 1. Nr. 1 EStG zugrunde liegende Teilbetriebsverständnis¹⁷⁹ auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden kann. Zunächst werden in einem Problemaufriss die hierzu vertretenen Auffassungen kurz dargestellt (siehe I.). Anschließend wird im Rahmen einer Maßstabsbildung untersucht, welche verfassungsrechtlichen Vorgaben der nationale Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts beachten muss (siehe II.). Danach wird auf die einkommensteuerrechtlichen Grundlagen bei der Auslegung des Teilbetriebs eingegangen (siehe III.). Daran schließt sich eine eigenstän-

¹⁷⁸ Diese Untersuchung ist auch für die Auslegung des Teilbetriebs im UmwStG 2006 von Bedeutung. In Kapitel 3 wird gezeigt, dass punktuell bei konkreten Auslegungsfragen auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht zurückgegriffen werden kann.

¹⁷⁹ Im Folgenden: einkommensteuerrechtliches Teilbetriebsverständnis.

dige rechtsmethodologische Untersuchung der Frage an, ob und inwieweit das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden kann (siehe IV.). Abschließend werden ausgewählte Sonderprobleme untersucht (siehe V.).

I. Problemaufriss

Der deutsche Steuergesetzgeber hat den Begriff des Teilbetriebs erstmals in § 16 Abs. 1 Nr. 1 REStG 1934 verwendet.¹⁸⁰ Ausgehend hiervon hat die Rechtsprechung ein nationales Teilbetriebsverständnis entwickelt, das eine Leitfunktion für das gesamte Ertragsteuerrecht hat. Die Rechtsprechung vertritt die sogenannte Identitätsthese¹⁸¹, wonach das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis weitgehend auf andere ertragsteuerrechtliche Regelungen übertragen werden könne.¹⁸² Eine normspezifische Auslegung könne nur bei der Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu einem abweichenden Ergebnis führen.¹⁸³ Es fehlt dabei jedoch eine dogmatische Begründung, warum

¹⁸⁰ In §§ 30 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 S. 1, 31 S. 1, 32 lit. b, 58 REStG 1925 wurde noch die Formulierung „Teil des Gewerbebetriebs“ verwendet; zum Begriff des Teilbetriebs im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG gelten die zu § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG entwickelten Grundsätze, vgl. *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 144 Lfg. 2018, § 6 Rn. 1236.

¹⁸¹ Vgl. *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 56 f.

¹⁸² Zur Auslegung des Teilbetriebs in § 6 Abs. 3 S. 1 EStG: BFH Urt. v. 12.4.1989, I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653, Rn. 14; zur Auslegung des Teilbetriebs in § 14 S. 1 EStG: BFH Urt. v. 26.10.1989, IV R 25/88, BFHE 159, 37, BStBl. II 1990, 373, Rn. 10; zur Auslegung des Teilbetriebs in § 7 S. 2 Nr. 1 GewStG: BFH Urt. v. 27.08.1997, I R 76/96, BFH/NV 1998, 742, Rn. 9; zur Auslegung des Teilbetriebs in § 15 Abs. 1 UmwStG 1995: BFH Urt. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 22; der Begriff „Identitätsthese“ ist jedoch insofern verwirrend, als die Rechtsprechung immer die konkreten Umstände des Einzelfalls würdigt. So sind z.B. die Indizien, die für eine gewisse Selbständigkeit eines gewerblichen Teilbetriebs sprechen, nur bedingt auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe übertragbar. Siehe dazu *Nacke*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 143. Lfg. 2018, § 14 EStG Rn. 13 m.w.N. Im Rahmen des § 18 Abs. 3 EStG stellt die Rechtsprechung strenge Anforderungen an das Merkmal der gewissen Selbständigkeit. Siehe dazu *Hutter*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 140. Lfg. 2018, § 18 EStG Rn. 305 ff. m.w.N.

¹⁸³ BFH Urt. v. 2.10.1997, IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl. II 1998, 104, Rn. 10; BFH Urt. v. 4.7.2007, X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093, Rn. 13.

nur der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen normspezifisch entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck auszulegen sein soll.¹⁸⁴

Für das Umwandlungssteuergesetz 1995 hat die Rechtsprechung entschieden, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen, abweichend vom einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnis, rein funktional zu bestimmen seien.¹⁸⁵ Die Finanzverwaltung hat sich für das Umwandlungssteuergesetz 1995 der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angeschlossen.¹⁸⁶

In der steuerrechtlichen Literatur stößt die Auffassung der Rechtsprechung teilweise auf Zustimmung¹⁸⁷ und teilweise auf starke Kritik.¹⁸⁸ Dabei wird eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht abgelehnt, da dieses für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu eng sei. Mit dem Umwandlungssteuerrecht sollen betriebswirtschaftlich sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen begünstigt werden. Im Vordergrund stehe die Fortführung des unternehmerischen Engagements.¹⁸⁹ Insbesondere die Merkmale der „gewissen Selbständigkeit“ und der „originär gewerblichen Tätigkeit“, die quantitative Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die hohen Anforderungen an die Form der Übertragung sowie das Erfordernis der Einstellung der bisher ausgeübten Tä-

¹⁸⁴ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 381; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 58.

¹⁸⁵ BFH Urt. v. 7.4.2010, IR 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 23.

¹⁸⁶ BMF Schr. v. 16.8.2000, IV C 2-S 1909-23/00, BStBl. I 2000, 1253; für das UmwStG 2006 vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass dem Teilbetrieb im Grundsatz das unionale Begriffsverständnis zugrunde liege. Siehe dazu Rn. 15.02, 20.06 UmwStE 2011.

¹⁸⁷ *Thiel*, DStR 1995, 237, 240; *Hörger*, FR 1994, 765, 768 m.w.N.; *Götz*, DStZ 1997, 551, 554; *Schulze zur Wiesche*, GmbHR 1981, 60, 62; *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 381; *Meining/Glutsch*, GmbHR 2010, 735, 736,

¹⁸⁸ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 222 ff.; *Blumers*, DB 1995, 496 ff.; *Blumers*, BB 1995, 1821 ff.; *Blumers/Kramer*, DB 1993, 852 ff.; *Herzig*, IStR 1994, 1, 4 f.; *Herzig/Förster*, DB 1995, 338, 342; *Hahn*, IStR 1998, 326, 327 f.; *Bien*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 29 f.; *Thömmes*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 47 ff.; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, Das Einkommensteuerrecht, 61. Lfg. 2004, § 16 Rn. 52; *Bauer*, DB 1982, 1069 ff.; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 94; *Rödter/Beckmann*, DStR 1999, 751 f.; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 44 ff. m.w.N.

¹⁸⁹ *Hahn*, IStR 1998, 326, 328; *Götz*, DStR 1997, 551, 555; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 228 f. m.w.N.

tigkeiten seien unter Fortführungsgesichtspunkten nicht erforderlich und dürften nicht auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden.¹⁹⁰

II. Maßstabsbildung: verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts

Im Rahmen einer Maßstabsbildung¹⁹¹ wird im Folgenden herausgearbeitet, welche verfassungsrechtlichen Vorgaben der nationale Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts beachten muss. Hierfür werden die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen in das ertragsteuerrechtliche Besteuerungssystem eingeordnet. Zunächst wird gezeigt, dass das Umwandlungssteuerrecht besonderes Ertragsteuerrecht ist (siehe 1.). Dann wird auf das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip eingegangen (siehe 2.). Bei der Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts müssen die umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung folgerichtig umgesetzt werden (siehe 3.). Es wird gezeigt, dass die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts eine Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung bilden (siehe 4.). Der damit einhergehende Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist jedoch gerechtfertigt. Bei der konkreten Ausgestaltung des Teilbetriebs-erfordernisses hat der Gesetzgeber einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Es gilt ein weit zurückgenommener Prüfungsmaßstab im Sinne einer Willkürformel (siehe 5.).

1. Umwandlungssteuerrecht als besonderes Ertragsteuerrecht

Das Umwandlungssteuerrecht ist besonderes Ertragsteuerrecht.¹⁹² Es regelt kein in sich geschlossenes Gewinnermittlungssystem, sondern baut

¹⁹⁰ *Herzig/Förster*, DB 1995, 338, 342; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 228 f. m.w.N.

¹⁹¹ Zur Technik der Maßstabsbildung des BVerfG siehe *Schäfer*, Grundrechtsschutz im Annahmeverfahren, S. 205 ff.

¹⁹² *Günes*, Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, S. 212; *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 182.

auf dem Gewinnermittlungsrecht des Einkommensteuerrechts auf.¹⁹³ Dabei gibt das Umwandlungssteuerrecht für ausgewählte Unternehmensumstrukturierungen eine von den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Vorschriften abweichende Rechtsfolge vor: Durch die Möglichkeit der Vermögensübertragung zu Buchwerten gemäß §§ 11 Abs. 2, 13 Abs. 2, 20 Abs. 2 UmwStG können teilbetriebsbezogene Unternehmensumstrukturierungen steuerneutral durchgeführt werden.¹⁹⁴ Das Umwandlungssteuerrecht hat insofern eine Lenkungswirkung.¹⁹⁵

In den Fällen der Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften nach § 15 Abs. 1 UmwStG und den Fällen der Aufspaltung und Abspaltung auf eine Personengesellschaft nach § 16 UmwStG hängt die Anwendung der §§ 11 Abs. 2, 13 Abs. 2 UmwStG gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG davon ab, dass auf den übernehmenden Rechtsträger ein Teilbetrieb übertragen wird und im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung bei dem übertragenden Rechtsträger ein solcher verbleibt.

In den Fällen der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft setzt die Anwendung der §§ 20 Abs. 2 bis 9, 22, 23 UmwStG nach § 20 Abs. 1 UmwStG voraus, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende neue Anteile an der Gesellschaft erhält. Entsprechendes gilt nach § 24 Abs. 1 UmwStG für die Einbringung in eine Personengesellschaft.

2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und fehlende Vorgaben der Freiheitsgrundrechte

Das im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip ist das Fundamentalprinzip des deutschen Steuerrechts.¹⁹⁶ Da juristische Personen Träger einer eigenen wirt-

¹⁹³ *Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, S. 78.

¹⁹⁴ *Strauch*, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rn. 59 ff.

¹⁹⁵ *Mensching/Tyarks*, BB 2010, 89 f.

¹⁹⁶ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 6 ff.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 98 ff.; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, S. 114; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 97 ff.; a.A. *Kruse*, StuW 1990, 322, 327.

schaftlichen Leistungsfähigkeit sein können, findet das Leistungsfähigkeitsprinzip über Art. 19 Abs. 3 GG – in einer rein objektiven Ausprägung – auch bei der Besteuerung von Unternehmen Anwendung.¹⁹⁷

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet den deutschen Gesetzgeber zur Gleichbehandlung von Gleichem und zur Ungleichbehandlung von wesentlich Ungleichem. Er gilt sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen.¹⁹⁸ Verfassungsdogmatisch stellt sich dabei die Frage nach dem relevanten Vergleichsmaßstab (*tertium comparationis*).¹⁹⁹

Als grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit ist die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anerkannt.²⁰⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt dem deutschen Steuergesetzgeber ein auf die Leistungsfähigkeit bezogenes Differenzierungsgebot vor.²⁰¹ Im Interesse einer verfassungsrechtlich gebotenen Lastengleichheit müssen Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden (*horizontale Steuergerechtigkeit*). Ein höheres Maß an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit muss hingegen zu einer höheren Steuerlast führen (*vertikale Steuergerechtigkeit*).²⁰²

Als „Substrat konkreter Handlungsanweisungen“ für die Steuergestaltung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip allerdings nicht geeignet.²⁰³ Das Grundgesetz gibt kein System leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung bis ins Detail vor.²⁰⁴ Das Leistungsfähigkeitsprinzip muss da-

¹⁹⁷ Ausführlich dazu *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 110 ff. m.w.N.

¹⁹⁸ BVerfG Beschl. v. 8.6.2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, Rn. 62.

¹⁹⁹ *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 99; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 54; *Laule*, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, S. 12; *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 33.

²⁰⁰ *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 100; *Kruse*, StuW 1990, 322, 326 ff.; *Merkenich*, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, S. 34; zur Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip siehe *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 88 ff.

²⁰¹ BVerfG Beschl. v. 15.1.2014, 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, Rn. 70; *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 86 m.w.N.

²⁰² BVerfG Beschl. v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl. II 2003, 534, Rn. 50.

²⁰³ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 50 ff.; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, S. 114 f.

²⁰⁴ BVerfG Beschl. v. 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 103, Rn. 28.

her durch verfassungskräftige Subprinzipien konkretisiert werden.²⁰⁵ Der einfache Gesetzgeber ist insofern befugt, das inhaltliche System des nationalen Steuerrechts mit einfachgesetzlichen Prinzipien auszugestalten. Über das Gebot der Folgerichtigkeit erzeugen die einfachgesetzlichen Prinzipien verfassungsrechtliche Bindungen.²⁰⁶ Bei der Ausgestaltung steuerrechtlicher Regelungen ist der nationale Steuergesetzgeber verpflichtet, die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Ausnahmen bedürfen eines besonderen sachlichen Grunds.²⁰⁷

Die Freiheitsgrundrechte des Grundgesetzes enthalten für die Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts keine darüber hinausgehenden Vorgaben. Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG schützt lediglich vor übermäßig belastenden Geldleistungspflichten mit erdrosselnder oder konfiskatorischer Wirkung.²⁰⁸ Die Freiheitsgrundrechte der Art. 12 Abs. 1, 9 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG vermitteln keinen weitergehenden Schutz.

Die allgemeinen Ertragsteuergesetze können in der Regel nicht an der in Art. 12 Abs. 1 GG gewährleisteten Berufsfreiheit gemessen werden, da es an einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines bestimmten Berufs fehlt. Eine berufsregelnde Tendenz ist zu verneinen, da die ertragsteuerrechtlichen Regelungen regelmäßig an allgemeine Merkmale wie Ertrag oder Gewinn anknüpfen.²⁰⁹ Das Grundrecht der Vereinigungsfreiheit gemäß Art. 9 Abs. 1 GG schützt das Entstehen, Bestehen und die Funktionsfähigkeit der Vereinigung selbst. Geschützt ist bei externen Betätigungen nur der Kernbereich des Bestandes der Vereinigung und ihrer Tätigkeit. Die Besteuerung ihres Ertrags und ihrer Mitglieder bzw. Gesellschafter knüpft an ein allgemeines Erwerbshan-

²⁰⁵ *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 163; die umstrukturierungsrelevanten verfassungskräftigen Subprinzipien des Ertragsteuerrechts werden auf den S. 44 ff. dargestellt.

²⁰⁶ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 14; *Kirchhof*, in: DStJG 24 (2001), S. 9, 19.

²⁰⁷ BVerfG Beschl. v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl. II 2011, 318, Rn. 36.

²⁰⁸ BVerfG Urt. v. 24.7.1962, 2 BvL 15/61, 2 BvL 16/61, BVerfGE 14, 221, Rn. 79; die Rspr. des BVerfG stößt jedoch in der Literatur auf Kritik. Ausführlich dazu *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 144 ff. m.w.N.

²⁰⁹ BVerfG Beschl. v. 11.10.1977, 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75, BVerfGE 47, 1, BStBl. II 1978, 174, Rn. 45; *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 155 ff. m.w.N.

deln im Rechtsverkehr an. Die Vereinigung beteiligt sich insofern wie jedermann am Wirtschaftsverkehr. Die Steuerpflicht greift daher nicht in den Bestand oder die Funktionsfähigkeit der Vereinigung ein.²¹⁰ Die in Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Handlungsfreiheit ist subsidiäres Auffanggrundrecht und vermittelt keinen weitergehenden Schutz als die Art. 9 Abs. 1 GG, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG.²¹¹

Im Bereich von Lenkungsnormen und bei der Überprüfung der Gestaltungswirkungen können die Freiheitsgrundrechte des Grundgesetzes zwar begrenzend wirken.²¹² Ein Eingriff kann dogmatisch unter Rückgriff auf die gegenüber einem unausweichlichen Gebot oder Verbot schwächere Verhaltensaufforderung begründet werden.²¹³ „Ein Gesetzgeber, der privilegiert, diskriminiert auch!“²¹⁴ Der Schwerpunkt der verfassungsrechtlichen Problematik ist jedoch gleichheitsrechtlicher Natur. Nach der jüngeren steuerrechtlichen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts ist auch in Art. 3 Abs. 1 GG eine Verhältnismäßigkeitsprüfung inkorporiert.²¹⁵ Es gilt „ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab“. ²¹⁶ Eine freiheitsrechtliche Prüfung liefert daher in der Regel keinen Mehrwert.²¹⁷

3. Umstrukturierungsrelevante Prinzipien der Ertragsbesteuerung

Im Folgenden werden die umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung dargestellt: Subjektsteuerprinzip (siehe a)), Totalitätsprinzip (siehe b)), Markteinkommensprinzip/Realisationsprinzip (siehe c)) sowie Erhaltungsprinzip (siehe d)).

²¹⁰ Siehe zum Ganzen *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 160 ff. m.w.N.

²¹¹ Im Ergebnis auch BVerfG Beschl. v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl. II 1995, 655, Rn. 49, wonach die persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 Abs. 1 GG) eine Ausprägung der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) sei.

²¹² *Hey*, StuW 2015, 3, 5; *Kempny*, StuW 2014, 185, 187 ff.; a.A. wohl *Kischel*, in: Mellinghof/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, S. 175, 179 ff.

²¹³ *Hey*, StuW 2015, 3, 5.

²¹⁴ *Tipke*, StuW 2014, 273, 281.

²¹⁵ Vgl. *Englisch*, DB 2015, 637 m.w.N.

²¹⁶ BVerfG Urst. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121.

²¹⁷ Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn eine freiheitsrechtswidrige Vorschrift eine für sich allein einleuchtende Gruppenbildung vorsähe und deshalb nicht gleichheitsrechtswidrig wäre, vgl. *Kischel*, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 3 Rn. 50.

a) Subjektsteuerprinzip

Nach dem Subjektsteuerprinzip muss jedes Steuersubjekt nach dem Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteuert werden, der bei ihm individuell eingetreten ist.²¹⁸ Es kommt auf die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an, da das Leistungsfähigkeitsprinzip fundamentaler Vergleichsmaßstab für die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 GG ist.²¹⁹

Der nicht realisierte Vermögenszuwachs ist eine wesensgleiche Vorstufe zum realisierten Vermögenszugang, der an der Person des Steuerpflichtigen haftet und dessen individuelle Leistungsfähigkeit bereits zum Zeitpunkt seines Entstehens erhöht.²²⁰ Hierfür spricht, dass bereits der nicht realisierte Vermögenszuwachs mittelbar die Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verbessert, indem er seine Kreditwürdigkeit erhöht und als Sicherheit für Kredite dienen kann.²²¹ Das Subjektsteuerprinzip

²¹⁸ *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 164 f.; zum Verhältnis des Subjektsteuerprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip siehe *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 89 ff.

²¹⁹ *Könemann*, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, S. 30, 34; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 164 f.; nach a.A. sei nur der Zufluss neuer Vermögensgüter maßgeblich. Siehe dazu z.B. *Kirchhof*, *StuW* 1985, 319, 327.

²²⁰ *Thiel*, in: *DStJG* Bd. 4 (1981), S. 183, 187; *Tipke*, in: *DStJG* Bd. 4 (1981), S. 1, 2 f.; *Lang*, in: *DStJG* Bd. 4 (1981), S. 45, 59; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 27; *Luckey*, *StuW* 1979, 129, 136; *Salditt*, Verlagerung von Wirtschaftsgütern in die auslandsbelegene Betriebsstätte eines einheitlichen Unternehmens, S. 122; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 64; *Busse*, Die Besteuerung stiller Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, S. 61; nach a.A. bilden stille Reserven eine mit dem Wirtschaftsgut unteilbare Einheit, die erst durch einen Realisationsakt aufgelöst werde. Erst zu diesem Zeitpunkt wandle sich der objektbezogene Vermögensmehrwert zu personenbezogenem Einkommen. Siehe dazu *Meyer*, Die Besteuerung grenzüberschreitender Verschmelzungen, S. 87 f.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 245, 820; *Trzaskalik*, in: *DStJG* Bd. 4 (1981), S. 145, 159. Gegen diese Auffassung spricht, dass stille Reserven im Fall der Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen und der Betriebsaufgabe aufgedeckt und versteuert werden müssen, obwohl kein Realisationsakt vorliegt. Die Existenz des Entnahme- und Betriebsaufgabetatbestands lässt sich nur verstehen, wenn stille Reserven potenzielles Einkommen darstellen und mit einer latenten steuerlichen Hypothek belastet sind. Siehe dazu auch *Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, S. 88; *Tipke*, in: *DStJG* Bd. 4 (1981), S. 1, 3; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 64.

²²¹ *Busse*, Die Besteuerung stiller Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, S. 61.

verlangt daher im Grundsatz, dass „die von einem bestimmten Steuersubjekt zu Lasten seines Gewinns gebildeten stillen Rücklagen zu irgendeiner Zeit von demselben Steuersubjekt versteuert werden und nicht auf ein anderes Steuersubjekt übertragen werden dürfen“.²²²

Im geltenden Ertragsteuerrecht wird das Subjektsteuerprinzip im Wesentlichen durch das Markteinkommensprinzip und das Realisationsprinzip verwirklicht (siehe auch sogleich, c)).²²³ Danach müssen stille Reserven aufgedeckt und besteuert werden, wenn sie durch einen marktbezogenen Umsatzakt auf ein anderes Steuersubjekt übertragen werden.²²⁴ Die Einkünfte werden damit dem Steuerpflichtigen zugerechnet, der sie am Markt realisiert hat. Insofern stellen Markteinkommensprinzip und Realisationsprinzip die Verbindung zwischen Steuerobjekt und Steuerschuldner her.²²⁵

b) Totalitätsprinzip

Das Totalitätsprinzip verlangt als objektbezogenes Postulat im Ausgangspunkt, dass sämtliche Vermögenszuwächse eines Individuums in die Bemessung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einbezogen werden.²²⁶ Eine von Art. 3 Abs. 1 GG geforderte leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung lässt sich am ehesten erreichen, wenn das Steuerobjekt jede Änderung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfasst. Es lässt sich nicht leugnen, dass grundsätzlich jeder Vermögenszuwachs die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erhöht. Das Totalitätsprinzip basiert insofern auf der von Georg von Schanz²²⁷ entwi-

²²² BFH Urt. v. 25.5.1962, I 155/59 U, BFHE 75, 231, Rn. 10.

²²³ *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 165 (Fn. 301); *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 62; *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, S. 31.

²²⁴ Zum Widerspruch zwischen Subjektsteuerprinzip und Markteinkommensprinzip im Fall der Übertragung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt ohne marktbezogenen Umsatzakt siehe *Koch*, Gewinnrealisierungen anlässlich der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten, S. 20; *Hey*, in: GS Trzaskalik, S. 219, 220 f.

²²⁵ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 43.

²²⁶ *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 166; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 169; *Thiel*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 183, 187.

²²⁷ *von Schanz*, FinArch. 13 (1896), 1, 23 ff.

ckelten Reinvermögenszugangstheorie.²²⁸ Danach führt jeder Zugang von Reinvermögen – einschließlich der nicht realisierten Vermögenszuwächse – während eines bestimmten Zeitabschnittes zu steuerbarem Einkommen.²²⁹ Nicht realisierte Vermögenszuwächse müssten danach bereits im Veranlagungszeitraum ihres Entstehens besteuert werden.

Ein an der Reinvermögenszugangstheorie orientierter Einkommensbegriff lässt sich jedoch rechtspraktisch nicht umsetzen.²³⁰ Im heute geltenden Einkommensteuerrecht wird das Einkommensteuerobjekt auf die erzielten Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG begrenzt. Das Totalitätsprinzip verlangt insofern, dass alle erzielten Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG erfasst werden. Dabei stellt sich in qualitativer und quantitativer Hinsicht die Frage, welcher Vermögenszufluss und -abfluss erfasst wird und wie dieser zu bewerten ist. In Anlehnung an den in der Finanzwissenschaft gängigen Begriff des Markteinkommens kann die das Einkommensteuerobjekt prägende Qualifikations- und Quantifikationstheorie als Markteinkommensstheorie oder Markteinkommensprinzip bezeichnet werden.²³¹

c) Markteinkommensprinzip und Realisationsprinzip

Das Markteinkommensprinzip ist als dogmatische Grundlage des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs weithin anerkannt.²³² Nach dem Markteinkommensprinzip erfasst das Einkommensteuerobjekt nur das sogenannte Markteinkommen. Hierzu zählt die Gesamtheit der Einkünfte, die durch eine marktorientierte Erwerbstätigkeit mit der Absicht erwirtschaftet

²²⁸ Dies unter der Prämisse des Abzugs erwerbssichernder Aufwendungen, siehe dazu *Beil*, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, S. 108; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 166; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 169.

²²⁹ *Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, S. 40 m.w.N.

²³⁰ Dies zeigen insbesondere die Erfahrungen mit dem REStG 1920, welches sich an einem extensiven Einkommensteuerobjekt orientiert hat und die sachliche Steuerpflicht für „alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte nach Abzug der ausdrücklich im Gesetz vorgesehenen Beträge“ (vgl. FinArch 37 (1920), 591) angeordnet hat. Der praktische Misserfolg der Reinvermögenszugangstheorie im Rechtsleben hat dazu geführt, dass der Gesetzgeber des REStG 1925 den Einkommensbegriff durch eine abschließende Enumeration der Einkünfte bestimmt hat. Siehe dazu *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 169.

²³¹ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 662.

²³² *Wittmann*, StuW 1993, 35, 37 ff.; *Lang*, in: DStJG 24 (2001), S. 49, 61 f.

worden ist, einen Gewinn oder Überschuss von Einnahmen über Aufwendungen zu erzielen.²³³ Mit dem Markteinkommensprinzip kann erklärt werden, dass nicht jeder Zu- und Abfluss von Vermögen die Summe der erzielten Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG beeinflusst. Mangels Tätigkeit am Markt werden Vermögenszuwächse aus Erbschaften und Schenkungen nicht vom Einkommensteuerobjekt erfasst.²³⁴ Ebenso wenig gehören Spiel- und Wetthandlungen sowie Liebhabereitigkeiten zum einkommensteuerrelevanten Bereich, da diese Tätigkeiten regelmäßig mit einer Vermögensminderung einhergehen.²³⁵ Umstritten ist in der steuerrechtlichen Literatur, ob das Markteinkommensprinzip Verfassungsrang hat.²³⁶ Jedenfalls muss der Gesetzgeber nach dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gebot der Folgerichtigkeit, die einmal von ihm getroffene Belastungsentscheidung systemkonsequent umsetzen.²³⁷

In zeitlicher Hinsicht wird das Markteinkommensprinzip durch das Realisationsprinzip konkretisiert.²³⁸ Dieses legt fest, zu welchem Zeitpunkt die Besteuerung eines Wertzuwachses erfolgt.²³⁹ Das Einkommensteuerobjekt erfasst danach grundsätzlich nur den am Markt realisierten und wertbestätigten Vermögenszuwachs.²⁴⁰ Im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1 S. 1, 5 Abs. 1 S. 1 EStG folgt hieraus, dass Vermögenszuwächse erst dann als Gewinn ausgewiesen werden müssen, wenn sie durch einen marktmäßigen Umsatzprozess in Erscheinung getreten und damit zu

²³³ Lang, in: DStJG 24 (2001), S. 49, 118 m.w.N.

²³⁴ Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 169.

²³⁵ Sturm, Innovative Zinspapiere und zinsähnliche Anlageprodukte, S. 70; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 169.

²³⁶ Siehe zu diesem Streitstand Söhn, in: FS Tipke, S. 343, 349 ff. m.w.N.; Lang, in: DStJG 24 (2001), S. 49, 62 m.w.N.

²³⁷ Rau, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 96.

²³⁸ Baldauf, Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung, S. 29; nach a.A. wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in zeitlicher Hinsicht durch das Kontinuitätsprinzip konkretisiert, siehe Maetz, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 106 ff.

²³⁹ Kloster, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 193; Rau, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 97.

²⁴⁰ Schröck, Steuersystem und Formwechsel, S. 41; Kupfer, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 80; Rau, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 95 ff.

einer Markteinkommensrealität geworden sind.²⁴¹ Ungewisse, bloß potenziell am Markt erzielbare Wertsteigerungen werden nicht vom Einkommensteuerobjekt erfasst.²⁴²

Das Realisationsprinzip stellt zum einen sicher, dass ein Vermögenszuwachs erst dann zur Besteuerung freigegeben wird, wenn sein Bestand gesichert ist.²⁴³ Der Steuerpflichtige soll keine Gewinne im Vertrauen auf eine Wertsteigerung verteilen, die sich später möglicherweise nicht erzielen lassen.²⁴⁴ Die Steuer muss gemäß Art. 14 Abs. 1 GG aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen bezahlt werden können.²⁴⁵ Der am Markt wertbestätigte Vermögenszuwachs gewährleistet, dass der Steuerpflichtige die notwendigen liquiden Mittel zur Begleichung der Steuerschuld erhält. Zwar können solche Vermögenszuwächse nicht ohne Weiteres mit Geldvermögenszuwächsen gleichgesetzt werden. Der am Markt wertbestätigte Vermögenszuwachs führt aber regelmäßig zu einem Zuwachs von Vermögenspositionen, die sich relativ leicht liquidieren lassen.²⁴⁶

Zum anderen fördert das Realisationsprinzip die durch Art. 3 Abs. 1 geforderte Rechtsanwendungsgleichheit, da der am Markt realisierte und wertbestätigte Vermögenszuwachs objektiv und eindeutig ermittelt werden kann.²⁴⁷

Schließlich stellt das Realisationsprinzip sicher, dass die Nutzungsvorteile aller Vermögensgegenstände eines Steuerpflichtigen nicht ständig

²⁴¹ BFH Urt. v. 29.11.1973, IV R 181/71, BFHE 111, 89, BStBl. II 1974, 202, Rn. 10; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 171; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 52 f.; aus der gesetzgeberischen Entscheidung, ausgewählte Vermögenszuwächse steuerlich zu privilegieren, darf nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, der Gesetzgeber verneine eine hinreichend sichere Manifestation und damit einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit; a.A. wohl *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 83.

²⁴² *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 96.

²⁴³ *Fleischer*, Formwechsel einer inländischen Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern, S. 61; *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 41; *Rau*, Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht, S. 97.

²⁴⁴ *Thiel*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 183, 188.

²⁴⁵ BVerfG Beschl. v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl. II 1995, 655, Rn. 50.

²⁴⁶ Zum Ganzen *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 166 f.

²⁴⁷ *Fleischer*, Formwechsel einer inländischen Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern, S. 59; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 167.

bewertet werden müssen. Teilweise wird hierin ein übermäßiger Eingriff in die Privatsphäre und damit ein Verstoß gegen das durch Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG verbürgte Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung gesehen.²⁴⁸

d) Erhaltungsprinzip

Die grundsätzliche Beschränkung des steuerlichen Zugriffs auf den am Markt realisierten Vermögenszuwachs wird in einigen gesetzlich ausdrücklich geregelten Fällen²⁴⁹ durchbrochen.²⁵⁰ Ein Gewinn ist dann auch ohne marktmäßigen Umsatzakt auszuweisen.²⁵¹ Diese Ersatzrealisationstatbestände lassen sich steuersystematisch mit dem Erhaltungsprinzip rechtfertigen. Danach ist eine Besteuerung stiller Reserven auch ohne Realisationsakt gerechtfertigt, wenn die künftige einkommen- oder körperschaftsteuerrechtliche Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist.²⁵²

Das Erhaltungsprinzip geht auf das Subjektsteuerprinzip zurück.²⁵³ Solange die Besteuerung der stillen Reserven bei dem Steuersubjekt sichergestellt ist, das sie gebildet hat, besteht kein Anlass zur Aufdeckung der stillen Reserven. Die Besteuerung der stillen Reserven durch den deutschen Fiskus ist allerdings nur solange sichergestellt, wie die steuerverhaftete Einheit von Betrieb und Steuersubjekt besteht²⁵⁴ und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich

²⁴⁸ Wittmann, Das Markteinkommen, S. 105.

²⁴⁹ Zu den Ersatzrealisationstatbeständen zählen z.B. die Vorschriften über die Entnahme gem. §§ 4 Abs. 1 S. 2, 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 EStG, die Betriebsaufgabe gem. §§ 14, 14a Abs. 3, 16 Abs. 3, 18 Abs. 3 und die Liquidation von Kapitalgesellschaften gem. § 11 KStG. Siehe ferner die allgemeinen Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte der §§ 4 Abs. 1 u. 3, 13 Abs. 3a EStG, 12 KStG.

²⁵⁰ Es gibt jedoch keinen allgemeinen Erhaltungsprinzip siehe BFH Urt. v. 10.2.1972, I R 205/66, BFHE 105, 15, BStBl. II 1972, 455, Rn. 17.

²⁵¹ Kloster, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 201.

²⁵² Beisse, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 13, 28 f.

²⁵³ Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 47.

²⁵⁴ Die Wertzuwachsbesteuerung durch Entnahme oder Betriebsaufgabe geht im Wesentlichen auf das dualistische System der Einkünfteermittlung zurück, da der Wertzuwachs im Privatvermögen nur ausnahmsweise besteuert wird. Siehe dazu Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 47; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 67; Beisse, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 13, 28 f.

des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts weder ausgeschlossen noch beschränkt wird.²⁵⁵

4. Die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts als Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung

Im Folgenden wird gezeigt, dass die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts eine Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung bilden. Die teilbetriebsbezogenen Unternehmensumstrukturierungen haben tauschähnlichen Charakter (siehe a)) und sind als Marktrealisationsvorgänge zu werten (siehe b)). Eine teleologische Reduktion der Gewinnermittlungsregeln ist nicht geboten (siehe c)). Die allgemeinen ertragsteuer-systematischen Prinzipien sehen daher grundsätzlich eine Aufdeckung und Besteuerung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven vor.

a) Der tauschähnliche Charakter der Umstrukturierungsvorgänge

Die teilbetriebsbezogenen Unternehmensumstrukturierungen des Umwandlungssteuerrechts haben tauschähnlichen Charakter.²⁵⁶ Die wesentlichen Strukturmerkmale eines entgeltlichen Tauschgeschäfts liegen bei wirtschaftlicher Betrachtung vor.²⁵⁷ Ein Tausch zeichnet sich in

²⁵⁵ *Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, S. 82 ff.; 136; *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, S. 33 f.; *Costede*, StuW 1996, 19, 20 ff.

²⁵⁶ BFH Urt. v. 15.19.1997, I R 22/96, BFHE 184, 435, BStBl. II 1998, 168, Rn. 8; *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, S. 88 ff.; *Luckey*, StuW 1979, 129, 134 f.; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 81 f.; *Beisse*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 13, 23 f., 26 f.; *Günes*, Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, S. 226; *Lang*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 45, 90; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 84; *Herzig/Förster*, DB 1994, 1, 3; a.A. die Anhänger der im älteren Schrifttum vertretenen Organisationsakttheorie, die in der Zuteilung der Gesellschaftsrechte keine entgeltliche Gegenleistung, sondern nur einen verbandsrechtlichen Organisationsakt sehen. Siehe z.B. *Flume*, DB 1967, 2050; vgl. ferner *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 204 ff.

²⁵⁷ Nicht vertieft werden soll an dieser Stelle das Problem der Konzerneinbringung in eine 100%-ige Tochtergesellschaft, der Einbringung in eine beteiligungs-

seinem wirtschaftlichen Ergebnis durch die Hingabe eines Wirtschaftsguts gegen Gewährung eines wirtschaftlichen Äquivalents aus, das nicht in Geld oder einer geldwerten Forderung liegt.²⁵⁸ Bei den teilbetriebsbezogenen Umstrukturierungen des Umwandlungssteuerrechts wird Vermögen auf ein anderes Steuersubjekt übertragen und im Gegenzug werden Anteile an einer Gesellschaft als wirtschaftliches Äquivalent gewährt.²⁵⁹

Dagegen kann auch nicht eingewendet werden, dass bei der Aufspaltung und Abspaltung gemäß § 123 UmwG die Gesellschaftsanteile des übernehmenden Rechtsträgers an die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers gewährt werden.²⁶⁰ Bei einer einheitlichen wirtschaftlichen Betrachtung wird auch bei der Aufspaltung und Abspaltung im Ergebnis Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen hingegeben.²⁶¹

Der Vorgang der Unternehmensumstrukturierung ist somit einem Veräußerungstatbestand vergleichbar. Der einzelne Gesellschafter hätte auch die Anteile an der umgewandelten Gesellschaft verkaufen können und für den Veräußerungserlös die Wirtschaftsgüter für die Gesellschaft anschaffen können.²⁶²

dentische Schwestergesellschaft und der Einbringung eines Alleingesellschafters. Siehe dazu *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 206.

²⁵⁸ Vgl. *Westermann*, in: MüKo, BGB, § 480 Rn. 1.

²⁵⁹ Siehe dazu *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 80 ff.; *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 205 ff.

²⁶⁰ Vgl. *Herzig*, DB 1986, 1401, 1402 ff.; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 37 ff.

²⁶¹ Siehe dazu *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 82 f.; *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 206 f.; *Herzig*, StuW 1988, 342, 344; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 58; die dogmatische Einordnung von Spaltungen ist umstritten. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass die Aufspaltung eine Liquidation und die Abspaltung eine Sachausschüttung darstelle. Siehe dazu z.B. *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 57 m.w.N.; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 34 f. m.w.N. Dies ändert bei einer einheitlichen wirtschaftlichen Betrachtung jedoch nichts an dem tauschähnlichen Charakter.

²⁶² *Widmann*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 163, 169.

b) Tauschähnliche Vorgänge als Marktrealisation

Nach dem Markteinkommensprinzip und dem Realisationsprinzip müssen stille Reserven aufgedeckt und besteuert werden, wenn sie durch einen marktmäßigen Umsatzprozess in Erscheinung getreten und damit zu einer Markteinkommensrealität geworden sind.²⁶³ Von einer Marktrealisation wird typischerweise bei klassischen Veräußerungs-²⁶⁴ oder Tauschgeschäften²⁶⁵ ausgegangen.²⁶⁶ Bei steuerrechtlicher Betrachtung ist der Tausch gleichzeitig ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft und ein entgeltliches Anschaffungsgeschäft.²⁶⁷

Der tauschähnliche Charakter der teilbetriebsbezogenen Unternehmensumstrukturierungen des Umwandlungssteuerrechts spricht dafür, dass ein Vermögenszuwachs am Markt realisiert und wertbestätigt wird. Nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen müssten die in dem übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden.

Hiervon ist auch der Gesetzgeber des Umwandlungssteuergesetzes ausgegangen. Nach den §§ 11 Abs. 2, 20 Abs. 2 UmwStG kann das übergehende Vermögen auf Antrag mit dem Buchwert angesetzt werden. Die Formulierung „kann“ ergibt jedoch nur Sinn, wenn der Gesetzgeber die Gewinnrealisierung und die Ansetzung mit dem gemeinen Wert als Regelfall ansieht.²⁶⁸ Ferner spricht die Formulierung „Veräußerungspreis“ in § 20 Abs. 3 UmwStG für einen veräußerungsähnlichen Vorgang.²⁶⁹

²⁶³ BFH Urt. v. 29.11.1973, IV R 181/71, BFHE 111, 89, BStBl. II 1974, 202, Rn. 10; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 171; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 52 f.

²⁶⁴ Eine Veräußerung liegt aus steuerrechtlicher Sicht vor, wenn das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an einem Gegenstand entgeltlich von einem Rechtssubjekt auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen wird. Siehe BFH Urt. v. 21.10.1976, IV R 210/72, BFHE 120, 239, BStBl. II 1977, 145, Rn. 12.

²⁶⁵ Ein Tausch im Sinne des § 480 BGB liegt vor, wenn die Gegenleistung in einem anderen Wirtschaftsgut liegt. Siehe *Westermann*, in: MüKo, BGB, § 480 Rn. 1.

²⁶⁶ *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 53; *Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, S. 84.

²⁶⁷ Der Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts stellt die Anschaffungskosten für das erworbene Wirtschaftsgut dar und bildet – wie der Kaufpreis beim Kauf – dessen Bewertungsmaßstab. Siehe *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 32.

²⁶⁸ *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 207; a.A. wohl *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 121 ff.

²⁶⁹ *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 207.

Teilweise wird in der steuerrechtlichen Literatur das Markteinkommensprinzip als teleologischer Ansatzpunkt herangezogen, um den Anwendungsbereich der Gewinnrealisierungsvorschriften im Umwandlungssteuerrecht einzuschränken.²⁷⁰ Diese Auffassung wird mit dem Willen der an der Umstrukturierung beteiligten Personen begründet. Dieser sei typischerweise auf den Erhalt und die Verbesserung der Erwerbsgrundlage gerichtet und nicht auf die Erzielung von Marktkapital.²⁷¹ Die gewährten Gesellschaftsanteile seien bloßer Nebeneffekt einer Vermögensumstrukturierung.²⁷² Nach dem Markteinkommensprinzip sollen jedoch nur solche Einkünfte der Ertragsbesteuerung unterworfen werden, welche der Steuerpflichtige aus einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Erwerbstätigkeit am Markt erwirtschaftet hat.²⁷³

Meines Erachtens kann das Markteinkommensprinzip nicht herangezogen werden, um den Anwendungsbereich der Gewinnrealisierungsvorschriften im Umwandlungssteuerrecht einzuschränken.²⁷⁴ Es wurde bereits gezeigt, dass der nicht realisierte Vermögenszuwachs eine wesensgleiche Vorstufe zum realisierten Vermögenszugang darstellt, der an der Person des Steuerpflichtigen haftet und dessen individuelle Leistungsfähigkeit bereits zum Zeitpunkt seines Entstehens erhöht.²⁷⁵ Dementsprechend muss auch zu diesem Zeitpunkt untersucht werden, ob der Steuerpflichtige den Vermögenszuwachs mit Gewinnerzielungsabsicht erzielt hat.

Für die Bestimmung des Realisationszeitpunkts kommt es hingegen nicht auf die Absichten des Steuerpflichtigen an. Das Realisationsprin-

²⁷⁰ Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Einf. Rn. 3; Kupfer, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 79 ff.; Reinhardt, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 87 ff.; Lang, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 45, 91; Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 38 f.

²⁷¹ Kupfer, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 82.

²⁷² Kupfer, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 80.

²⁷³ Lang, in: DStJG 24 (2001), S. 49, 118 m.w.N.

²⁷⁴ So auch Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 53 ff.; Busse, Die Besteuerung der stillen Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, S. 59 ff.

²⁷⁵ Siehe S. 45 f.

zip konkretisiert das Markteinkommensprinzip in zeitlicher Hinsicht.²⁷⁶ Mit dem Realisationsprinzip soll sichergestellt werden, dass der Vermögenszuwachs am Markt objektiv wertbestätigt wird.²⁷⁷

Auch die ertragsteuerrechtlichen Behandlungen der Rücklage für die Ersatzbeschaffung,²⁷⁸ der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG sowie des Tausches von wert-, art-, und funktionsgleichen, also wirtschaftlich identischen Wirtschaftsgütern,²⁷⁹ zeigen, dass das Markteinkommensprinzip nicht den Anwendungsbereich der Gewinnrealisierungsvorschriften im Umwandlungssteuerrecht einzuschränken vermag. Eine Gewinnrealisierungsabsicht des Steuerpflichtigen fehlt in diesen Fällen oftmals. Dies gilt insbesondere, wenn ein Wirtschaftsgut gegen den Willen des Steuerpflichtigen und ohne sein Verschulden aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.²⁸⁰ Gleichwohl lässt das Ertragsteuerrecht nur unter bestimmten eng umgrenzten Voraussetzungen eine Übertragung stiller Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut zu.²⁸¹

c) Keine teleologische Einschränkung der Gewinnermittlungsregeln

Auch eine teleologische Einschränkung der ertragsteuersystematischen Gewinnermittlungsregeln für die Fälle der teilbetriebsbezogenen Unternehmensumstrukturierungen des Umwandlungssteuerrechts ist nicht geboten.²⁸² Es ist aus rechtsstaatlicher Perspektive unbedenklich, steuerrechtliche Eingriffstatbestände zunächst weit zu fassen und dann zugunsten des Steuerpflichtigen teleologisch einzuschränken.²⁸³ Eine te-

²⁷⁶ Siehe S. 47 ff.

²⁷⁷ Siehe S. 47 ff.

²⁷⁸ Siehe dazu *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 133. Lfg. 2016, § 6 EStG Rn. 980.

²⁷⁹ Die Grundsätze des Tauschgutachtens sind mit Inkrafttreten des § 6 Abs. 6 S. 1 EStG überholt. Siehe dazu *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 133. Lfg. 2016, § 6 EStG Rn. 1390 f.

²⁸⁰ Vgl. BFH Urt. v. 15.5.1975, IV R 138/70, BFHE 116, 122, BStBl. II 1975, 692, Rn. 31.

²⁸¹ Siehe zum Ganzen *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 53 ff.

²⁸² Eine teleologische Reduktion wird in der steuerrechtlichen Literatur diskutiert von *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 83 ff.; *Beisse*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 13, 39; *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 224 ff.; *Herzig*, DB, 1986, 1401, 1405; *Lang*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 45, 89 ff.

²⁸³ *Beisse*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 13, 39.

leologische Reduktion der Gewinnermittlungsregeln setzt voraus, dass diese zu weit geraten sind und auch solche Lebenssachverhalte erfassen, die nach der von ihnen verfolgten Zielrichtung gerade nicht erfasst werden sollen.²⁸⁴ Die Besonderheiten der teilbetriebsbezogenen Unternehmensumstrukturierungen des Umwandlungssteuerrechts – Sicherstellung der künftigen Besteuerung der stillen Reserven (siehe aa)), fehlender Zufluss liquider Mittel (siehe bb)) sowie Fortführung des unternehmerischen Engagements in anderer Form (siehe cc)) – können eine teleologische Einschränkung nicht rechtfertigen.

aa) Sicherstellung der künftigen Besteuerung stiller Reserven

Eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs der Gewinnermittlungsvorschriften kann nicht damit begründet werden, dass die künftige Besteuerung der in dem übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven gesichert ist.²⁸⁵ Der Sinn und Zweck der Gewinnermittlungsregeln kann nicht auf die Erhaltung der stillen Reserven reduziert werden.²⁸⁶ Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip soll jeder Steuerpflichtige grundsätzlich nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden.²⁸⁷ Dementsprechend sind stille Reserven in der Regel aufzudecken und zu besteuern, wenn sie auf ein anderes Steuersubjekt übergehen.²⁸⁸

Wenn von dem Subjektsteuerprinzip abgewichen wird, ist die Sicherstellung der künftigen Besteuerung der stillen Reserven eine notwendige, aber keine hinreichende Voraussetzung für die Gewährung eines Besteuerungsaufschubs.²⁸⁹ Die Pflicht zur Buchwertfortführung ist die Methode, die Umstrukturierung steuerneutral zu vollziehen. Die Buch-

²⁸⁴ *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 83.

²⁸⁵ *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 57 ff.; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 86; a.A. wohl *Keuk*, *StuW* 1974, 177, 182; *Costede*, *StuW*, 1996, 19, 24.

²⁸⁶ *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 86.

²⁸⁷ BVerfG Beschl. v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl. II 2003, 534, Rn. 50.

²⁸⁸ Siehe S. 45 f.

²⁸⁹ Vgl. BFH Urt. v. 30.4.1975, I R 41/73, BFHE 116, 118, BStBl. II 1975, 706, Rn. 9.

wertfortführung liefert selbst jedoch nicht den Rechtsgrund, um von einer Gewinnrealisation abzusehen.²⁹⁰

Dass die Gewinnneutralität nicht mit dem Gedanken der Sicherstellung der künftigen Besteuerung stiller Reserven begründet werden kann, zeigt auch die Behandlung des Tausches in § 6 Abs. 6 S. 1 EStG und der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG. In beiden Fällen könnte die spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt werden.²⁹¹ Gleichwohl ist der Tausch als zwingender Gewinnrealisierungstatbestand ausgestaltet und die Regelung des § 6b EStG auf bestimmte Anlagegüter beschränkt.²⁹²

bb) Fehlender Zufluss liquider Mittel

Eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs der Gewinnermittlungsvorschriften kann auch nicht mit dem Gedanken des fehlenden Zuflusses liquider Mittel begründet werden.²⁹³ Die Frage nach dem richtigen Zeitpunkt der Besteuerung eines Vermögenszuwachses darf nicht allein als Liquiditätsproblem betrachtet werden.²⁹⁴ Dies zeigt die steuerrechtliche Behandlung klassischer Tauschvorgänge. Würde man das Tauschgeschäft generell als erfolgsneutralen Anschaffungsakt qualifizieren, dann ergäbe sich eine steuerrechtliche Gewinnrealisierungslücke, die einen schwunghaften Tauschhandel zur Folge hätte.²⁹⁵ Diese Gewinnrealisie-

²⁹⁰ Luckey, StuW 1979, 129, 138 f.; Kloster, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 218; Günes, Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, S. 230 f.; a.A. wohl Thiel, DB 1958, 1281 ff.; Keuk, StuW 1973, 74, 77; Schaumburg, in: FS Herzig, S. 711, 714 ff.

²⁹¹ Eine künftige Besteuerung der stillen Reserven wäre beim Tausch sichergestellt, wenn die stillen Reserven des hingegebenen Wirtschaftsguts auf das erhaltene Wirtschaftsgut übertragen werden könnten. Auch bei der Reinvestitionsrücklage wäre eine spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt, wenn man die Bildung einer steuerfreien Rücklage zulassen würde. Siehe dazu Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 65.

²⁹² Zum Ganzen siehe Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 65.

²⁹³ Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 57 ff.; Reinhardt, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 86; Luckey, StuW 1979, 129, 137; a.A. Keuk, StuW 1974, 177, 182; von Wallis, DStZ 1963, 161, 163.

²⁹⁴ Endres, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 231; Luckey, StuW 1979, 129, 137 f.

²⁹⁵ Lang, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 45, 91.

run glücke würde das Totalitätsprinzip unterlaufen. Es stünde nicht im Einklang mit dem Konzept, den gesamten erwirtschafteten Reinvermögenszugang zu besteuern.²⁹⁶ Zudem führt der am Markt realisierte und wertbestätigte Vermögenszuwachs regelmäßig auch zu einem Zuwachs an Vermögenspositionen, die sich relativ leicht liquidieren lassen.²⁹⁷

Eine Besteuerung trotz fehlenden Zuflusses liquider Mittel begründet auch keinen Verstoß gegen das verfassungsrechtlich verankerte Verhältnismäßigkeitsprinzip.²⁹⁸ Die Offenheit des Fiskalzwecks erlaubt im Bereich der Ertragsbesteuerung keine Verhältnismäßigkeitsprüfung im Sinne einer Zweck-/Mittelrelation.²⁹⁹ Dementsprechend ist eine wirksame Begrenzung durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht möglich.³⁰⁰ Überdies wäre die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes als Begründung für die Gewinnneutralität mit erheblichen Unsicherheiten belastet.³⁰¹

cc) Fortführung des unternehmerischen Engagements

Teilweise wird eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs der Gewinnermittlungsvorschriften mit wirtschaftlichen Überlegungen und dem Fortführungsgedanken begründet, wonach das unternehmerische Engagement lediglich in einer anderen Form fortgeführt werde.³⁰² Der Begriff der Gewinnverwirklichung sei nach der Rechtsprechung ein wirtschaftlicher Begriff.³⁰³ Die teilbetriebsbezogenen Umstrukturierungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechts seien davon geprägt, dass das unternehmerische Engagement nur in anderer, aber wirtschaftlich

²⁹⁶ Insbesondere bei Tauschgeschäften des Umlaufvermögens kann ein erwirtschaftetes Handeln nicht bestritten werden. Siehe dazu *Lang*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 45, 91.

²⁹⁷ Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S.167.

²⁹⁸ Vgl. dazu *Günes*, Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, S. 237; *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 242.

²⁹⁹ *Hey*, StuW 2015, 3, 5.

³⁰⁰ *Hey*, StuW 2015, 3, 5.

³⁰¹ *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 87.

³⁰² *Lang*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 45, 91; *Wunsch*, Die Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 173 ff.; *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 227 ff.; vgl. ferner *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 123 f.

³⁰³ BFH Ur. v. 31.1.1964, VI 337/62 S, BFHE 79, 19, Rn. 10.

gleichwertiger und gleichartiger Form fortgeführt werde.³⁰⁴ Da sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht verändere, könne auf eine Gewinnrealisierung verzichtet werden.³⁰⁵

Dieser Gedanke vermag eine teleologische Reduktion der Gewinnermittlungsregeln jedoch nicht zu begründen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein Instrument zur sinngemäßen Anwendung der Gewinnrealisierungsregeln und damit lediglich Ausdruck der teleologischen Gesetzesbetrachtung.³⁰⁶ Der nicht realisierte Vermögenszuwachs ist eine wesensgleiche Vorstufe zum realisierten Vermögenszugang, der an der Person des Steuerpflichtigen haftet und dessen individuelle Leistungsfähigkeit bereits zum Zeitpunkt seines Entstehens erhöht.³⁰⁷ Das Realisationsprinzip konkretisiert das Markteinkommensprinzip in zeitlicher Hinsicht.³⁰⁸ Mit dem Realisationsprinzip soll sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige die notwendigen liquiden Mittel zur Begleichung der Steuerpflicht erhält.³⁰⁹

Zudem soll die durch Art. 3 Abs. 1 GG geforderte Rechtsanwendungsgleichheit gefördert werden.³¹⁰ Entscheidend ist insofern allein, ob der Vermögenszuwachs am Markt objektiv wertbestätigt wird. Der Sinn und Zweck des Realisationsprinzips verlangt nicht, wirtschaftliche Grundüberlegungen in den allgemeinen Gewinnbegriff aufzunehmen.³¹¹

Hierfür spricht zudem das im Ertragsteuerrecht geltende grundsätzliche Verbot der Übertragung von stillen Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut.³¹² Ausnahmen hiervon kennt das Ertragsteuerrecht nur unter bestimmten, eng umgrenzten Voraussetzungen durch das Institut

³⁰⁴ BFH Urt. v. 29.3.1972, I R 43/69, BFHE 105, 271, BStBl. II 1972, 537, Rn. 5; siehe auch *Lange*, Grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Europäischen Aktiengesellschaften, S. 115 ff.

³⁰⁵ *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 227 ff.; *Günes*, Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, S. 232.

³⁰⁶ *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 226; *Beisse*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 13, 40.

³⁰⁷ Siehe S. 45 f.

³⁰⁸ Siehe S. 47 f.

³⁰⁹ Siehe S. 47 ff.

³¹⁰ Siehe S. 47 ff.

³¹¹ Siehe zum Ganzen *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 66 ff.

³¹² BFH Urt. v. 10.2.1972, IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl. II 1972, 419, Rn. 19.

der Rücklage für die Ersatzbeschaffung³¹³ und der Reinvestitionsrücklage gemäß § 6b EStG. Es wäre jedoch widersprüchlich, bei der Übertragung von stillen Reserven von einem Wirtschaftsgut auf ein anderes sehr streng und bei der Übertragung von stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt großzügig zu sein.³¹⁴

Ferner ist zu beachten, dass das umwandlungssteuerrechtliche Betriebs- und Teilbetriebserfordernis nur schwer erklärt werden kann, wenn man eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs der Gewinnermittlungsvorschriften mit dem Fortführungsgedanken begründen würde. Es sind ohne weiteres Fälle denkbar, in denen die Ausübung eines unternehmerischen Engagements an ein einzelnes Wirtschaftsgut geknüpft ist, welches für sich keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt. Unklar wäre, warum in diesen Fällen ein Gewinn realisiert und besteuert werden müsste.³¹⁵

5. Rechtfertigung der umwandlungssteuerrechtlichen Begünstigungen

Die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts bilden eine Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung. Der damit einhergehende Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG kann gerechtfertigt werden. Dem mit dem Umwandlungssteuerrecht verfolgten Lenkungszweck kommt verfassungsrechtlich ein förderungswürdiger Rang zu, welcher die ungleiche steuerliche Lastenzuteilung aufwiegen kann (siehe a)).³¹⁶ Bei der Ausgestaltung des Begriffs „Teilbetrieb“ hat der nationale Gesetzgeber einen großen Gestaltungsspielraum. Es gilt ein weit zurückgenommener Prüfungsmaßstab im Sinne einer Willkürprüfung (siehe b)).

³¹³ Siehe dazu *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 133. Lfg. 2016, § 6 EStG Rn. 980.

³¹⁴ *Trzaskalik*, in: DStJG Bd. 4 (1981), S. 145, 161; *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 67.

³¹⁵ *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 67.

³¹⁶ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 214.

**a) Legitime und angemessene Differenzierung:
Begünstigung betriebswirtschaftlich sinnvoller
Umstrukturierungsvorgänge**

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verwehrt dem nationalen Steuergesetzgeber nicht jede Ungleichbehandlung. Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung der ertragsteuersystematischen Grundsätze bedürfen jedoch der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.³¹⁷

Auf einer ersten Stufe ist zu untersuchen, ob dem mit dem Umwandlungssteuerrecht verfolgten Lenkungsziel verfassungsrechtlich ein förderungswürdiger Rang zukommt. Mit dem Umwandlungssteuerrecht verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge nicht durch steuerrechtliche Folgen zu erschweren oder sogar zu verhindern.³¹⁸ Der Gesetzgeber darf mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele verfolgen, sofern er aus Gründen des Allgemeinwohls ein bestimmtes Verhalten fördern oder lenken will.³¹⁹ Die Wirtschaftsförderung ist ein verfassungsrechtlich zulässiges Ziel.³²⁰ Der Gesetzgeber darf durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen.³²¹

Auf einer zweiten Stufe ist zu prüfen, ob das Gestaltungsziel des Umwandlungssteuerrechts die Durchbrechung des Gleichheitssatzes recht-

³¹⁷ BVerfG Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121.

³¹⁸ BT-Drs. 16/2710, S. 25.

³¹⁹ BVerfG Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50, Rn. 124; BVerfG Beschl. v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl. II 1995, 655, Rn. 76; BFH Vorlagebeschl. v. 27.9.2012, II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl. II 2012, 899, Rn. 57.

³²⁰ Nach BVerfG Urt. v. 20.7.1954, 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7, Rn. 37 garantiert „(d)as Grundgesetz (...) weder die wirtschaftspolitische Neutralität der Regierungs- und Gesetzgebungsgewalt noch eine nur mit marktkonformen Mitteln zu steuernde ´soziale Marktwirtschaft´. Die ´wirtschaftspolitische Neutralität´ des Grundgesetzes besteht lediglich darin, daß sich der Verfassungsgeber nicht ausdrücklich für ein bestimmtes Wirtschaftssystem entschieden hat. Dies ermöglicht dem Gesetzgeber die ihm jeweils sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik zu verfolgen, sofern er dabei das Grundgesetz beachtet.“ Siehe ferner die Wertung in Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1, 20 Abs. 1 (Sozialstaatsprinzip), 72 Abs. 2, 74 Abs. 1 Nr. 11, 91a Abs. 1 Nr. 1 GG.

³²¹ BVerfG Urt. v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, BGBl. I 2008, 2888, Rn. 59; *Breinersdorf*, DStR 2010, 2492, 2495.

fertigt.³²² Nach der jüngeren steuerrechtlichen Judikatur des Bundesverfassungsgerichts gilt dabei „ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab“.³²³ Die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund steigen mit Umfang und Ausmaß der Abweichung. Das Maß der Begünstigung muss also in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung des mit der Differenzierung verfolgten Ziels und zum Ausmaß und Grad der Zielerreichung stehen.³²⁴ Der Übergang vom bloßen Willkürverbot zu Abwägungsprozessen im Rahmen der sogenannten neuen Formel ist fließend. Zwischen den beiden Rechtfertigungsmaßstäben besteht für den Bereich des Steuerrechts kein kategorialer, sondern ein gradueller Unterschied.³²⁵

Die Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts stellen eine wichtige Maßnahme der Wirtschaftsförderung dar. Unternehmensumstrukturierungen können notwendig sein, um sich an die neuen oder veränderten Marktbedingungen anzupassen.³²⁶ Dies will der Gesetzgeber im Rahmen seiner Möglichkeiten durch das Umwandlungssteuerrecht fördern.³²⁷

Die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen führen dabei nicht zu einer endgültigen Steuerbefreiung, sondern lediglich zu einem Besteuerungsaufschub. Ferner sind die umwandlungssteuerrechtlichen Begünstigungen an enge tatbestandliche Voraussetzungen geknüpft. Insbesondere das Teilbetriebs- und Betriebserfordernis sowie das Erfordernis der Gewährung von Gesellschaftsanteilen stellen in sachlicher und persönlicher Hinsicht die Fortführung des unternehmerischen Engagements sicher.³²⁸ Es kann daher im Grundsatz von einem ange-

³²² Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 215.

³²³ BVerfG Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121.

³²⁴ BVerfG Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50, Rn. 156; die Unverhältnismäßigkeit kann jedoch nicht allein damit begründet werden, dass eine Steuer ansonsten in großem Umfang nicht greift; die Begünstigung also die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme sein würde. Siehe dazu BVerfG Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50, Rn. 169.

³²⁵ Hey, StuW 2015, 3, 5 ff.

³²⁶ BR-Drs. 292/68, S. 8.

³²⁷ BR-Drs. 292/68, S. 8.

³²⁸ Siehe dazu S. 83 ff.

messenen Verhältnis zwischen Differenzierungszweck und Umfang sowie Ausmaß der steuerlichen Begünstigung ausgegangen werden.³²⁹

**b) Großer Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses;
Grenze: willkürliche Begünstigungsentscheidung**

Mit dem Teilbetriebserfordernis wird also sichergestellt, dass der übernehmende Rechtsträger das in dem Teilbetrieb ausgeübte unternehmerische Engagement in sachlicher Hinsicht fortführen kann. Der nationale Gesetzgeber darf dann aber an das Teilbetriebserfordernis auch höhere Anforderungen stellen als unter Fortführungsgesichtspunkten erforderlich wären. Das Prinzip der Folgerichtigkeit zwingt den Gesetzgeber, der sich einmal für eine Durchbrechung der ertragsteuersystematischen Grundsätze zwecks Wirtschaftsförderung entschieden hat, nicht sozusagen umgekehrt dazu, diese Wirtschaftsförderung nun im Sinne einer Maximalförderung umzusetzen. Vielmehr verbleibt ihm bei der Ausgestaltung der „Stellschraube“ Teilbetrieb ein weiter Spielraum zur Skalierung des Maßes der Wirtschaftsförderung bzw. damit gleichlaufend des Maßes der Durchbrechung der ertragsteuerlichen Grundsätze. Denn wengleich der Gesetzgeber auch bei der Ausgestaltung von Lenkungsnormen – d.h. innerhalb der Ausnahmen – an den allgemeinen Gleichheitssatz gebunden bleibt, bedeutet das doch nur, dass er die Begünstigung nach sachlichen Gesichtspunkten gewährleisten muss.³³⁰ „Die Begünstigung (...) darf nicht von Zufälligkeiten abhängen und deshalb willkürlich eintreten, sondern muss sich direkt von der Entlastungsentscheidung des Gesetzgebers ableiten lassen“.³³¹ Der nationale Ge-

³²⁹ So auch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 39.

³³⁰ BVerfG Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192, Rn. 99.

³³¹ BVerfG Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192, Rn. 100; in der Entscheidung ging es um eine Ausnahme von den erbschaftsteuerrechtlichen Grundentscheidungen. Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts sind allerdings dem klaren Wortlaut nach als allgemeine Maßstäbe zur Anwendung des Prinzips der Folgerichtigkeit zu begreifen, d.h. beanspruchen auch Geltung außerhalb der speziellen Regelungen des Erbschaftsteuerrechts.

setzgeber ist damit insbesondere frei in der Entscheidung, welche Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen.³³²

Mit diesen allgemeinen Maßstäben zur Anwendung des Prinzips der Folgerichtigkeit hat sich das Bundesverfassungsgericht implizit auch hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses auf einen weit zurückgenommenen Prüfungsmaßstab im Sinne einer Willkürprüfung festgelegt. Dieser Ansatz verdient Zustimmung. In dem Bereich, in dem von den verfassungskräftigen Subprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips abgewichen wird, fehlt es schlicht an konkreten verfassungsrechtlichen Handlungsanweisungen, an denen sich eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung orientieren könnte. Das Teilbetriebserfordernis stellt die Fortführung des unternehmerischen Engagements sicher (siehe oben a)). Es ist eine politische Entscheidung des Gesetzgebers, ob er darüber hinaus weitergehende Anforderungen an das Teilbetriebserfordernis stellen möchte.

Ein Rückgriff auf das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis ist somit aus verfassungsrechtlicher Sicht im Grundsatz nicht zu beanstanden. Etwas anderes gilt nur, wenn die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu einer willkürlichen Begünstigung des übertragenden Rechtsträgers führen würde. In diesem Fall zwingen verfassungsrechtliche Gründe zu einer abweichenden normspezifischen Auslegung.³³³

6. Zwischenergebnis

Das Umwandlungssteuerrecht ist besonderes Ertragsteuerrecht.³³⁴ Bei der Ausgestaltung des Umwandlungssteuerrechts verpflichtet das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip zu einer folgerichtigen Umsetzung der ertragsteuersystematischen Grundsätze.³³⁵ Das Umwandlungssteuerrecht weicht von den steuersystematischen

³³² BVerfG Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192, Rn. 99.

³³³ Siehe zur Anwendung dieses Prüfungsmaßstabs S. 91 ff.

³³⁴ Siehe S. 40.

³³⁵ Siehe S. 41 ff.

Grundsätzen des deutschen Ertragsteuerrechts ab.³³⁶ Der damit einhergehende Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist jedoch gerechtfertigt. Es kann grundsätzlich von einem angemessenen Verhältnis zwischen Differenzierungszweck und Umfang sowie Ausmaß der steuerlichen Begünstigung ausgegangen werden.³³⁷

Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses hat der nationale Gesetzgeber einen erheblichen Gestaltungsspielraum in dem Sinne, dass er an das Teilbetriebserfordernis auch höhere Anforderungen stellen darf, als unter Fortführungsgesichtspunkten erforderlich wären. Insoweit gilt ein weit zurückgenommener Prüfungsmaßstab im Sinne einer Willkürprüfung. Ein Rückgriff auf das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis ist aus verfassungsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht zu beanstanden. Eine davon abweichende normspezifische Auslegung ist nur geboten, wenn die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu einer willkürlichen Begünstigung des übertragenden Rechtsträgers führen würde.³³⁸

III. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen

Im Folgenden wird ein Überblick gegeben, welche Anforderungen die Rechtsprechung an das Vorliegen (siehe 1.) und an die Übertragung (siehe 2.) eines Teilbetriebs im Rahmen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG stellt.

1. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Der Teilbetrieb wird im deutschen Ertragsteuerrecht nicht legaldefiniert. Nach ständiger Rechtsprechung ist unter einem Teilbetrieb im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des Einkommensteuergesetzes aufweist und als solcher lebensfähig

³³⁶ Siehe S. 51 ff.

³³⁷ Siehe S. 61 ff.

³³⁸ Siehe S. 63 ff.

ist.³³⁹ Es muss sich also um eine Untereinheit des Gesamtbetriebs, einen selbständiger Zweigbetrieb im Rahmen des Gesamtunternehmens handeln.³⁴⁰ Ob die Voraussetzungen eines Teilbetriebs vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse aus der Perspektive des Veräußerers zu entscheiden.³⁴¹ Nicht ausreichend ist es, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter erst auf Erwerberseite eine ausreichende Grundlage für einen Teilbetrieb bilden.³⁴² Umgekehrt ist es unerheblich, ob der Erwerber den erworbenen Teilbetrieb als selbständige Einheit weiterführt, ihn in sein Gesamtunternehmen integriert oder gar stilllegt.³⁴³

Im Folgenden wird kurz auf die vier Merkmale des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebs eingegangen: gewisse Selbständigkeit (siehe a)), eigenständige Lebensfähigkeit (siehe b)), organische Geschlossenheit (siehe c)) und originär gewerbliche Tätigkeit (siehe d)).

a) Gewisse Selbständigkeit

Eine gewisse Selbständigkeit liegt vor, wenn die dem Teilbetrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Tätigkeit dienen, die sich deutlich von der übrigen gewerblichen Tätigkeit unterscheidet.³⁴⁴ Das Merkmal der gewissen Selbständigkeit grenzt den Teil-

³³⁹ RFH Ur. v. 24.1.1940, VI 16/40, RStBl. 1940, 316 ff.; BFH Ur. v. 24.4.1969, IV R 202/68, BFHE 95, 323, BStBl. II 1969, 397, Rn. 10; BFH Ur. v. 12.4.1989, I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653, Rn. 14 m.w.N.; BFH Ur. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 15 m.w.N.; BFH Ur. v. 4. 7.2007, X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093, Rn. 10 m.w.N.; kritisch insbesondere *Hermstädt*, BB 1979, 96, 99; *Tiedtke*, DStR 1979, 543 ff.; *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 24; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 126 ff.; *Reiß*, in: Kirchhof, EStG, § 16 Rn. 54; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 30 f. m.w.N.

³⁴⁰ BFH Ur. v. 27.3.1969, IV R 113/68, BFHE 95, 387, BStBl. II 1969, 464, Rn. 10; BFH Ur. v. 13.2.1980, I R 14/77, BFHE 130, 384, BStBl. II 1980, 498, Rn. 9 m.w.N.; BFH Ur. v. 13.2.1980, I R 14/77, BFHE 130, 384, BStBl. II 1980, 498, Rn. 9.

³⁴¹ BFH Ur. v. 13.2.1980, I R 14/77, BFHE 130, 384, BStBl. II 1980, 498, Rn. 9.

³⁴² *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 16 Rn. 149.

³⁴³ BFH Ur. v. 12.9.1979, I R 146/76, BFHE 129, 62, BStBl. II 1980, 51, Rn. 14; die Verhältnisse nach der Veräußerung können aber Rückschlüsse auf das Vorliegen einer gewissen Selbständigkeit beim Veräußerer zulassen. Siehe dazu BFH, Ur. v. 15.3.2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, Rn. 19 ff.

³⁴⁴ BFH Ur. v. 4.7.1973, I R 154/71, BFHE 110, 245, BStBl. II 1973, 838, Rn. 10; BFH Ur. v. 20.2.1974, I R 127/71, BFHE 111, 499, BStBl. II 1974, 357, Rn. 15; BFH, Ur. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486,

betrieb vom unselbständigen Betriebsteil und vom ganzen Betrieb ab.³⁴⁵ Betriebsabteilungen, die für den Restbetrieb nur eine dienende Funktion haben, fehlt es an einer gewissen Selbständigkeit. Die in dem Teilbetrieb erbrachte Leistung muss sich funktional von der übrigen Tätigkeit im Gesamtbetrieb unterscheiden.³⁴⁶ Von einem unselbständigen Betriebsteil ist ferner auszugehen, wenn ein Gesamtunternehmen nur organisatorisch nach fachlichen oder örtlichen Gesichtspunkten aufgeteilt ist.³⁴⁷ Auf der anderen Seite verlangt das Merkmal der gewissen Selbständigkeit keine völlig selbständige Organisation im Sinne von zwei selbständigen Betrieben.³⁴⁸

Zur Bestimmung der gewissen Selbständigkeit hat die Rechtsprechung abstrakte Kriterien herausgearbeitet.³⁴⁹ Diese müssen nicht alle gleichzeitig vorliegen, da nur eine gewisse Selbständigkeit gefordert wird.³⁵⁰ Das Gewicht des einzelnen Kriteriums hängt von den besonderen Umständen des jeweiligen Betriebs ab.³⁵¹ Die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien können in drei Gruppen eingeteilt werden:³⁵²

Rn. 8; BFH, Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 15; BFH, Urt. v. 15.3.2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, Rn. 14.

³⁴⁵ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 68; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 129.

³⁴⁶ *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, EStG, 61. Lfg. 2004, § 16 Rn. 48; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 29; *Herzig*, IStR 1994, 1, 2; zur Problematik der Teilbetriebsverpachtung und der Betriebsaufspaltung siehe *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 110 ff. m.w.N.

³⁴⁷ BFH Urt. v. 27.10.1994, I R 107/93, BFHE 176, 529, BStBl. II 1995, 403, Rn. 14 m.w.N.

³⁴⁸ BFH Urt. v. 17.1.1991, IV R 12/89, BFHE 164, 24, BStBl. II 1991, 566, Rn. 19; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 129; *Tiedtke/Wälzholz*, DStZ 2000, 127.

³⁴⁹ Zur damit verbundenen umfangreichen und schwer überschaubaren Kasuistik der Rechtsprechung siehe *Schallmoser* in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 138. Lfg. 2017, § 16 EStG Rn. 200; *Trossen*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 283. Lfg. 2017, § 16 Rn. B 617.

³⁵⁰ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 130.

³⁵¹ So kommt dem produktiven Anlagevermögen bei Fertigungsbetrieben eine zentrale Bedeutung zu. Siehe dazu BFH Urt. v. 8.9.1971, I R 66/68, BFHE 103, 173, BStBl. II 1972, 118, Rn. 5. Bei Handelsbetrieben haben die Einkaufsbeziehungen und der Einfluss auf die Preisgestaltung einen hohen Stellenwert. Siehe dazu BFH Urt. v. 29.10.1992, IV R 16/91, BFHE 169, 352, BStBl. II 1993, 182, Rn. 14. Bei Dienstleistungsbetrieben ist der eigene Kun-

(1) Indizien für die sachliche Eigenständigkeit: In sachlicher Hinsicht wird eine gewisse Selbständigkeit des Teilbetriebs durch die örtliche und räumliche Trennung vom Hauptbetrieb,³⁵³ durch ein vom Gesamtunternehmen getrenntes Anlagevermögen und Inventar³⁵⁴ sowie durch eine die Eigenständigkeit ermöglichende interne Organisation³⁵⁵ indiziert. Letztgenanntes Kriterium ist Oberbegriff für alle Merkmal, die auf die innere Struktur des Teilbetriebs abzielen.³⁵⁶

(2) Indizien für die personelle Eigenständigkeit: In personeller Hinsicht bildet der Einsatz verschiedenen Personals ein wichtiges Abgrenzungsmerkmal.³⁵⁷ Die Rechtsprechung verlangt ein „personelles Eigenleben innerhalb des Gesamtbetriebs“.³⁵⁸

(3) Indizien für die wirtschaftliche Eigenständigkeit: Für eine wirtschaftliche Eigenständigkeit sprechen das Vorhandensein eines eigenen, vom Gesamtunternehmen getrennten Kundenstamms,³⁵⁹ eine getrennte Buch-

denstamm von besonderer Wichtigkeit. Siehe dazu *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 73.

³⁵² Diese Einteilung orientiert sich an *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg. 2008, § 16 EStG Rn. 144.

³⁵³ BFH Urt. v. 18.6.1998, IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl. II 1998, 735, Rn. 19 m.w.N.; insbesondere bei freiberuflicher Tätigkeit hat dieses Abgrenzungskriterium einen hohen Stellenwert, da bei einer räumlichen Trennung der Wirtschaftseinheiten das Vorhandensein eines eigenen, vom Restbetrieb getrennten Kundenstamms vermutet wird. Siehe dazu *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 76; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 28.

³⁵⁴ BFH Urt. v. 18.6.1998, IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl. II 1998, 735, Rn. 3 m.w.N.; BFH Urt. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486, Rn. 8 m.w.N.

³⁵⁵ BFH Urt. v. 15.3.2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, Rn. 14 m.w.N.; die interne Organisation wird von der Rechtsprechung herangezogen, obwohl sie kurzfristig abänderbar und damit gewissen Zufälligkeiten unterworfen ist. Dies gilt jedoch auch für äußere Merkmale. Der Besteuerung ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zugrunde zu legen. Siehe dazu BFH Urt. v. 12.2.1992, XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516, Rn. 16.

³⁵⁶ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 80.

³⁵⁷ BFH Urt. v. 15.3.2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, Rn. 14 m.w.N.; BFH Urt. v. 18.6.1998, IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl. II 1998, 735, Rn. 19 m.w.N.; BFH Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 17 m.w.N.; BFH, Urt. v. 24.8.1989, IV R 120/88, BFHE 158, 257, BStBl. II 1990, 55, Rn. 12 m.w.N.

³⁵⁸ BFH Urt. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486, Rn. 8.

³⁵⁹ BFH Urt. v. 15.3.2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, Rn. 14; BFH Urt. v. 10.3.1998, VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209, Rn. 14; die Rechtsprechung vermu-

führung, Gewinnermittlung oder Betriebsabrechnung,³⁶⁰ das Betreiben ungleichartiger betrieblicher Tätigkeiten,³⁶¹ getrennte Einkaufs- und Verkaufsabteilungen für verschiedene Unternehmensbereiche,³⁶² eigenes Warensortiment,³⁶³ Mitbestimmung bei der Preisgestaltung und Werbung³⁶⁴ sowie die Vergütung eines Geschäftswerts für den Teilbetrieb.³⁶⁵

b) Eigenständige Lebensfähigkeit

Das Tatbestandsmerkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit liegt vor, wenn von Struktur und Organisation des Betriebsteils her eine eigenständige betriebliche Betätigung ausgeübt werden kann.³⁶⁶ Der Betriebsteil darf mit dem Gesamtunternehmen nicht derart verbunden

tet bei räumlicher Trennung der Wirtschaftseinheiten einen unterschiedlichen Kundenkreis, vgl. BFH Ur. v. 29.4.1993, IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694, Rn. 22.

³⁶⁰ BFH Ur. v. 18.6.1998, IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl. II 1998, 735, Rn. 3; BFH Ur. v. 12.9.1979, I R 146/76, BFHE 129, 62, BStBl. II 1980, 51, Rn. 15; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 61. Lfg. 2004, § 16 Rn. 49 m.w.N.; eine getrennte Gewinnermittlung aufgrund gesonderter Buchführung ist jedoch nicht unabdingbare Voraussetzung für einen Teilbetrieb. Siehe dazu BFH Ur. v. 24.8.1989, IV R 120/88, BFHE 158, 257, BStBl. II 1990, 55, Rn. 12.

³⁶¹ BFH Ur. v. 10.3.1998, VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209, Rn. 14; BFH Ur. v. 6.3.1997, IV R 28/96, Rn. 23; BFH, Ur. v. 12.4.1989, I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653, Rn. 15; BFH, Ur. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486, Rn. 8; bei Handelsunternehmen, die im Wesentlichen vom Kapitaleinsatz bestimmt werden, ist die Ungleichartigkeit der Geschäftstätigkeit ein Abgrenzungsmerkmal von untergeordneter Bedeutung. Siehe z.B. BFH Ur. v. 10.3.1998, VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209, Rn. 20.

³⁶² BFH Ur. v. 2.8.1978, I R 78/76, BFHE 126, 24, BStBl. II 1979, 15, Rn. 14; der selbständige Wareneinkauf ist kein Merkmal dessen Fehlen stets zur Verneinung eines Teilbetriebs führt. Ein Teilbetrieb darf sich einer zentralen Einkaufsorganisation bedienen, wenn die Waren zu Bedingungen externer Lieferanten bezogen werden. Siehe dazu BFH, Ur. v. 10.3.1998, VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 Rn. 16.

³⁶³ BFH Ur. v. 2.8.1978, I R 78/76, BFHE 126, 24, BStBl. II 1979, 15, Rn. 14; die fehlende Mitwirkung bei der Preisgestaltung steht der Annahme eines Teilbetriebs nicht zwingend entgegen. Es müssen die Art des Unternehmens und die branchentypischen Besonderheiten gewürdigt werden. Siehe dazu BFH Ur. v. 10.3.1998, VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 Rn. 17.

³⁶⁴ BFH Beschl. v. 2.4.1997, X B 269/96, BFH/NV 1997, 481, Rn. 1; BFH, Ur. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 17; BFH Ur. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 18.

³⁶⁵ BFH Ur. v. 20.8.1986, I R 150/82, BFHE 149, 25, BStBl. II 1987, 455, Rn. 12 ff.

³⁶⁶ BFH Ur. v. 4.7.1973, I R 154/71, BFHE 110, 245, BStBl. II 1973, 838, Rn. 11; BFH, Ur. v. 18.6.1998, IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl. II 1998, 735, Rn. 18; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 140 m.w.N.

sein, dass ein Herauslösen die Funktionsfähigkeit des Betriebsteils beseitigen würde.³⁶⁷ Unerheblich ist das Wertverhältnis des Betriebsteils zum Gesamtunternehmen.³⁶⁸ Bei der betrieblichen Einheit kann es sich auch um eine im Gefüge des Gesamtunternehmens lediglich untergeordnete betriebliche Einheit handeln. Ebenso steht der eigenständigen Lebensfähigkeit nicht entgegen, dass der Betriebsteil in den letzten Jahren vor seiner Veräußerung keine Gewinne erwirtschaftet hat.³⁶⁹ Das Erwirtschaften erheblicher Gewinne indiziert jedoch eine eigenständige Lebensfähigkeit.³⁷⁰

Für das Vorliegen einer eigenständigen Lebensfähigkeit fordert die Rechtsprechung in der Regel einen eigenen Kundenkreis, eigene Einkaufsbeziehungen sowie Einfluss auf die Preisgestaltung.³⁷¹ Insoweit bestehen Überschneidungen zum Merkmal der gewissen Selbständigkeit.³⁷² Die Merkmale geben gleichwohl eine Orientierungshilfe zur Bestimmung des Teilbetriebs als Typusbegriff. Es ist daher – trotz einiger Überschneidungen – gerechtfertigt, zwischen dem Merkmal der gewissen Selbständigkeit und der eigenständigen Lebensfähigkeit zu differenzieren.³⁷³

³⁶⁷ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 65.

³⁶⁸ BFH Urt. v. 5.10.1976, VIII R 87/72, BFHE 120, 263, BStBl. II 1977, 45, Rn. 12.

³⁶⁹ BFH Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 19; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 65.

³⁷⁰ BFH Urt. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486, Rn. 16; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 65.

³⁷¹ BFH Urt. v. 26.6.1975, VIII R 39/74, BFHE 116, 391, BStBl. II 1975, 832, Rn. 11; BFH, Urt. v. 29.4.1993, IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694, Rn. 18.

³⁷² Die Rechtsprechung ist insofern nicht konsequent als sie die Abgrenzungskriterien mal als Frage der eigenständigen Lebensfähigkeit und mal als Frage der gewissen Selbständigkeit prüft. Die Literatur wirft der Rechtsprechung teilweise vor, dass sie nur die Definition wiedergebe und dann ohne weitere Differenzierung nach eigenständiger Lebensfähigkeit und Selbständigkeit die einzelnen Abgrenzungskriterien prüfe. Siehe dazu *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 141; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 31; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 66. Dogmatisch ist dieser Befund unbefriedigend. Die Merkmale der eigenständigen Lebensfähigkeit und der gewissen Selbständigkeit sind nicht so klar voneinander abgrenzbar, wie es die Teilbetriebsdefinition auf den ersten Blick vermuten lässt. Siehe dazu auch *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 128; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 14 f.

³⁷³ Vgl. *Reiss*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 28. Lfg. 1991, § 16 Rn. B 257.

c) Organische Geschlossenheit

Das Tatbestandsmerkmal der organischen Geschlossenheit grenzt den Teilbetrieb gegenüber einzelnen oder mehreren unzusammenhängenden Betriebsmitteln ab.³⁷⁴ Für die Annahme einer organischen Geschlossenheit ist der Zusammenschluss mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer Einheit erforderlich, die einem einheitlichen Betriebszweck dient.³⁷⁵ Insofern bestehen große Schnittmengen zu den Merkmalen der gewissen Selbständigkeit und der eigenständigen Lebensfähigkeit.³⁷⁶ Die Rechtsprechung verzichtet regelmäßig auf eine eigenständige Prüfung der organischen Geschlossenheit und stellt schwerpunktmäßig auf die Merkmale der gewissen Selbständigkeit und der eigenständigen Lebensfähigkeit ab.³⁷⁷ Dem Merkmal der organischen Geschlossenheit kommt daher in der Regel keine eigenständige Bedeutung zu.³⁷⁸

d) Originär gewerbliche Tätigkeit

Schließlich muss der Teilbetrieb – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des Einkommensteuergesetzes erfüllen.³⁷⁹ Im

³⁷⁴ *Herzig*, IStR 1994, 1, 2; *Feldgen*, Ubg 2012, 459, 462.

³⁷⁵ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 64 m.w.N.; im Einzelfall kann ein Teilbetrieb auch nur aus einem einzigen Wirtschaftsgut bestehen. Siehe dazu BFH Urt. 7.11.1991, IV R 50/90, BFHE 166, 448, BStBl. II 1992, 380, Rn. 10 f.

³⁷⁶ *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg, 2008, § 16 EStG Rn. 142; *Blumers*, DB 2001, 722 f.

³⁷⁷ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 377; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 12; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, EStG, 61. Lfg. 2004, § 16 Rn. 46; *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg, 2013, § 16 EStG Rn. 142.

³⁷⁸ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 12; *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 127; *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg. 2008, § 16 EStG Rn. 142; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, EStG, 61. Lfg. 2004, § 16 Rn. 46; *Reiss*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, 28. Lfg. 1991, § 16 Rn. B 257; *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 373, 375; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 138 f.; *Hundertmark/Irrgang*, BB 1972, 653; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 143; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 52.

³⁷⁹ BFH Urt. v. 24.4.1969, IV R 202/68, BFHE 95, 323, BStBl. II 1969, 397, Rn. 10; BFH Beschl. v. 19.8.1998, X B 101/98, BFH/NV 1999, 176, Rn. 3; BFH

Teilbetrieb muss also eine originär gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG ausgeübt werden. Das Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit grenzt den Teilbetrieb gegenüber rein innerbetrieblichen Funktionseinheiten³⁸⁰ und der Vermögensverwaltung ab.³⁸¹

2. Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung

Neben dem Vorliegen eines Teilbetriebs setzt die privilegierte Teilbetriebsveräußerung nach §§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG voraus, dass sämtliche zu dem Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber in einem einheitlichen Vorgang übergehen und der bisherige Teilbetriebsinhaber die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit endgültig einstellt.³⁸² Im Folgenden wird zunächst auf die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eingegangen (siehe a)). Anschließend wird untersucht, in welcher Form die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden müssen (siehe b)). Schließlich wird auf das Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit eingegangen (siehe c)).

a) Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Die Abgrenzung der wesentlichen Betriebsgrundlagen von den unwesentlichen Betriebsgrundlagen kann sich nach funktionalen und quantitativen Kriterien richten.³⁸³

Urt. v. 24.4.1969, IV R 202/68, BFHE 95, 323, BStBl. II 1969, 397, Rn. 11; *Tiedtke/Wälzholz*, FR 1999, 117.

³⁸⁰ Innerbetrieblichen Funktionseinheiten fehlt meist schon eine gewisse Selbständigkeit. Siehe dazu bereits S. 66 ff.

³⁸¹ *Herzig*, IStR 1994, 1, 2; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 60; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 53; nicht vertieft werden soll an dieser Stelle die Problematik der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, der Betriebsaufspaltung und der Betriebsverpachtung. Siehe dazu *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg. 2008, § 16 EStG Rn. 145 m.w.N.

³⁸² BFH Urt. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 22; BFH Urt. v. 20.1.2005, IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl. II 2005, 395, Rn. 20; BFH Urt. v. 12.6.1996, XI R 56, 57/95, XI R 56/95, XI R 57/95, BFHE 180, 436, BStBl. II 1996, 527, Rn. 14.

³⁸³ Angesichts der Vielgestaltigkeit der (teil-)betrieblichen Strukturen bilden die unterschiedlichen Betrachtungsweisen nur einen Leitfaden zur Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Entscheidend sind stets die tatsächli-

In funktionaler Hinsicht ist ein Wirtschaftsgut wesentlich, wenn es zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzt.³⁸⁴ Es besteht insofern ein enger Zusammenhang mit dem Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit.³⁸⁵ Von entscheidender Bedeutung zur Bestimmung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen ist die Art des Unternehmens, die Art des Wirtschaftsguts sowie der konkrete Einsatz des Wirtschaftsguts im betrieblichen Ablauf.³⁸⁶ Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens und des Umlaufvermögens bilden grundsätzlich keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen.³⁸⁷

In quantitativer Hinsicht gehören auch solche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, die funktional für den Betrieb zwar nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven ruhen.³⁸⁸ Stille Reserven sind als erheblich einzustufen, wenn sie im Verhältnis zu den gesamten stillen Reserven des Teilbetriebs hoch sind (*relative Grenze*)³⁸⁹ oder der absolute Betrag bedeutend ist (*absolute Grenze*).³⁹⁰

Im Rahmen der §§ 16, 34 EStG folgt die Rechtsprechung einer funktional-quantitativen Betrachtungsweise.³⁹¹ Diese verbindet funktionales

chen Verhältnisse des Einzelfalls. Siehe dazu *Schallmoser*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 138. Lfg. 2017, § 16 EStG Rn. 151; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, EStG, 65. Lfg. 2005, § 16 Rn. 27.

³⁸⁴ BFH Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 27 m.w.N.

³⁸⁵ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 66; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 29.

³⁸⁶ *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 41; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 230 ff. mit Beispielen aus der Rechtsprechung.

³⁸⁷ BFH Urt. v. 11.10.2007, X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl. II 2008, 220, Rn. 20; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 72; *Reiß*, in: Kirchhof, EStG, § 16 Rn. 51.

³⁸⁸ BFH Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 28; BFH Urt. v. 26.4.1979, IV R 119/76, BFHE 128, 54, BStBl. II 1979, 557, Rn. 16; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, EStG, 65. Lfg. 2005, § 16 Rn. 29.

³⁸⁹ FG Münster Urt. v. 18.6.1998, 8 K 1483/94 G, EFG 1998, 1465, Rn. 37.

³⁹⁰ BFH Urt. v. 1.2.2006, XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455, Rn. 38; für die Streitjahre 1996 bis 1998 war die absolute Grenze bei einem Betrag in Höhe von 186.000 DM „bei weitem überschritten“ (FG Nürnberg Urt. v. 11.4.2013, 6 K 730/10, DStRE 2014, 527, Rn. 75).

³⁹¹ BFH Urt. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 23 m.w.N.; BFH Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 28 m.w.N.

und quantitatives Element miteinander. Beide Elemente stehen gleichrangig und unabhängig nebeneinander.³⁹² Betriebsgrundlagen sind danach wesentlich, wenn sie funktional ein erhebliches Gewicht haben oder in ihnen erhebliche stille Reserven enthalten sind.³⁹³

b) Form der Übertragung

Nach der Rechtsprechung muss das wirtschaftliche³⁹⁴ oder zivilrechtliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übertragen werden.³⁹⁵ Die bloße Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts ist nicht ausreichend. Werden wesentliche Betriebsgrundlagen von mehreren Betriebsteilen gemeinsam genutzt, muss das Eigentum zumindest anteilig übertragen werden.³⁹⁶

Ein einheitlicher Übertragungsvorgang liegt vor, wenn die wesentlichen Wirtschaftsgüter aufgrund eines einheitlichen Entschlusses und in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang übertragen werden.³⁹⁷ Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen nicht in einem Akt übertragen werden. Sogar eine schrittweise, zwei Jahre andauernde Übertragung kann noch als einheitlicher Vorgang beurteilt werden, wenn die besonderen Umstände des Einzelfalls die Annahme eines sachlich verklammerten Gesamtvorgangs rechtfertigen.³⁹⁸

³⁹² *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg, 2008, § 16 EStG Rn. 121.

³⁹³ BFH Urt. v. 22.1.2015, IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678, Rn. 46.

³⁹⁴ Wirtschaftliches Eigentum bedeutet nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO, dass ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann wie über eigenes Vermögen und diesem auch Ertrag und Substanz zustehen. Entscheidend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer eine – auch rechtlich abgesicherte – Position hat, die es ihm ermöglicht, diesen dauerhaft von der Einwirkung auf den betreffenden Gegenstand auszuschließen, sodass seinem Herausgabeanspruch üblicherweise keine tatsächliche nennenswerte praktische Bedeutung zukommt. Siehe dazu BFH Urt. v. 27.11.1996, X R 92/92, BFHE 182, 104, BStBl. II 1998, 97, Rn. 19; BFH Urt. v. 30.5.1984, I R 146/81, BFHE 141, 509, BStBl. II 1984, 825, Rn. 26.

³⁹⁵ BFH Urt. v. 20.1.2005, IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl. II 2005, 395, Rn. 20.

³⁹⁶ BFH Beschl. v. 6.5.1999, VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329, Rn. 2; *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 232. Lfg. 2008, § 16 Rn. 155.

³⁹⁷ BFH Urt. v. 14.7.1993, X R 74/90, X R 75/90, X R 74-75/90, BFHE 172, 200, BStBl. II 1994, 15, Rn. 35; *Wacker*, in: Schmidt, EStG Rn. 153 m.w.N.

³⁹⁸ BFH Urt. v. 14.7.1993, X R 74/90, X R 75/90, X R 74-75/90, BFHE 172, 200, BStBl. II 1994, 15, Rn. 35.

c) Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit

Die Rechtsprechung verlangt, dass der bisherige Teilbetriebsinhaber die in dem Teilbetrieb ausgeübte unternehmerische Tätigkeit endgültig aufgibt.³⁹⁹ Von der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit ist auszugehen, wenn der bisherige Geschäftszweck – wirtschaftlich betrachtet – nicht mehr weiterverfolgt wird.⁴⁰⁰ Die Tätigkeitsbeendigung ist objektiv auf ein bestimmtes Betriebsvermögen und subjektiv auf ein bestimmtes Steuersubjekt bezogen.⁴⁰¹

Unschädlich ist die Fortführung einer ungleichartigen Tätigkeit. Bei branchengleicher Tätigkeit muss geprüft werden, ob zwischen dieser und der bisher in dem Teilbetrieb ausgeübten Tätigkeit eine wirtschaftliche Identität besteht.⁴⁰² Eine wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn der bisherige und der neue Betrieb „erheblich voneinander entfernt liegen und beide Betriebe sich nach Betätigungsfeld, Kundschaft und Produktionsprogramm deutlich unterscheiden“.⁴⁰³

Das Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit überschneidet sich mit dem Merkmal der gewissen Selbständigkeit. Durch letzteres werden die einzelnen Tätigkeitsbereiche eines Unternehmens voneinander abgegrenzt. Eine gewisse Selbständigkeit kann nur bejaht werden, wenn sich die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit deutlich von der übrigen gewerblichen Tätigkeit des Gesamtunternehmens unterscheidet.⁴⁰⁴ Dementsprechend stellt der bisherige Teilbetriebsinhaber bei einer Teilbetriebsveräußerung die in dem Teilbetrieb ausgeübte un-

³⁹⁹ BFH Urt. v. 12.4.1989, I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653, Rn. 21.

⁴⁰⁰ BFH Urt. v. 25.11.2009, X R 23/09, BFH/NV 2010, 633, Rn. 18; BFH Urt. v. 22.11.1988, VIII R 323/84, BFHE 155, 318, BStBl. II 1989, 357, Rn. 16.

⁴⁰¹ BFH Urt. v. 12.6.1996, XI R 56, 57/95, XI R 56/95, XI R 57/95, BFHE 180, 436, BStBl. II 1996, 527, Rn. 16.

⁴⁰² Zu den Kriterien, die für eine wirtschaftliche Identität sprechen siehe *Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 232. Lfg. 2008, § 16 EStG Rn. 136.

⁴⁰³ BFH Urt. v. 11.3.1982, IV R 25/79, BFHE 136, 204, BStBl. II 1982, 707, Rn. 11.

⁴⁰⁴ BFH Urt. v. 4.7.1973, I R 154/71, BFHE 110, 245, BStBl. II 1973, 838, Rn. 10; BFH Urt. v. 20.2.1974, I R 127/71, BFHE 111, 499, BStBl. II 1974, 357, Rn. 15; BFH, Urt. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486, Rn. 8; BFH, Urt. v. 13.2.1996, VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl. II 1996, 409, Rn. 15; BFH, Urt. v. 15.3.2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, Rn. 14.

ternehmerische Tätigkeit ein. Dem Merkmal der Tätigkeitsaufgabe kommt daher regelmäßig keine eigenständige Bedeutung zu.⁴⁰⁵

IV. Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht?

Im Folgenden wird anhand der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien, namentlich der grammatikalischen (siehe 1.), historischen (siehe 2.), systematischen (siehe 3.) und teleologischen Auslegung (siehe 4.), untersucht, ob und in welchem Umfang das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden kann.

1. Grammatikalische Auslegung: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses

Grammatikalische Argumente sprechen grundsätzlich für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht. Ausgangspunkt einer jeden Gesetzesauslegung ist der Wortlaut. Dabei wird untersucht, welcher Bedeutungsgehalt dem Gesetzeswortlaut nach den Regeln der Grammatik, des allgemeinen Sprachgebrauchs sowie der Rechtssprache als Kunstsprache zukommen kann.⁴⁰⁶

Die Regeln der Grammatik und der allgemeine Sprachgebrauch erlauben keine eindeutige Begriffsbildung. Der Begriff des Teilbetriebs ist ein Kompositum, das sich aus den Wortteilen „Teil“ und „Betrieb“ zusammensetzt.⁴⁰⁷ Der Wortteil „Betrieb“ bestimmt die Hauptkategorie,

⁴⁰⁵ Zum Ganzen siehe *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 43 f.

⁴⁰⁶ *Schwacke*, Juristische Methodik, S. 89; *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 30; siehe bereits S. 7 f.

⁴⁰⁷ *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 79; *Wälzholz*, Der Teilbetrieb im Steuerrecht, S. 126.

welcher der Begriff zuzuordnen ist.⁴⁰⁸ Der Wortteil „Teil“ beschreibt als Bestimmungswort eine besondere Eigenschaft, durch die sich der Teilbetrieb von anderen Betriebsteilen unterscheidet. Der Begriff „Teilbetrieb“ konkretisiert somit einen besonderen Ausschnitt des Gesamtbetriebs.⁴⁰⁹ Nicht jeder Teil eines Gesamtbetriebs bildet einen Teilbetrieb. Die genauen Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs können jedoch nicht mittels einer semantischen Betrachtung ermittelt werden.⁴¹⁰

Für den Begriff des Teilbetriebs besteht in der deutschen Rechtssprache jedoch ein besonderer Sprachgebrauch. Das nationale Teilbetriebsverständnis ist geprägt von dem zu § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG entwickelten Begriffsverständnis.⁴¹¹ Ein besonderes Wortsinnverständnis in der Rechtssprache geht einem allgemeinen Wortsinnverständnis regelmäßig vor.⁴¹² Dies gilt insbesondere, wenn ein Gesetz – wie das Umwandlungssteuergesetz – vornehmlich an den juristischen Berater adressiert ist.⁴¹³ Der besondere Sprachgebrauch in der Rechtssprache kann daher für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht angeführt werden.

2. Historische Auslegung

Die historische Auslegung ist darauf gerichtet, den vom historischen Gesetzgeber bezweckten Regelungsgehalt zu ergründen.⁴¹⁴ Sowohl die historische Rechtsentwicklung (siehe a)) als auch die Gesetzgebungsmaterialien zum Umwandlungssteuergesetz 1969 und 1995 (siehe b)) sprechen dafür, dass der historische Gesetzgeber das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis grundsätzlich auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen wollte.

⁴⁰⁸ *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 79; *Wälzholz*, Der Teilbetrieb im Steuerrecht, S. 126.

⁴⁰⁹ *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 79.

⁴¹⁰ *Tiedtke*, BB 1979, 543, 544.

⁴¹¹ Siehe S. 38.

⁴¹² *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 143 ff.; *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 164; siehe bereits S. 7 f.

⁴¹³ *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 5 Rn. 59.

⁴¹⁴ *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, § 22 Rn. 788; *Schmalz*, Methodenlehre für das juristische Studium, Rn. 261; siehe bereits S. 7 f.

**a) Historische Rechtsentwicklung:
Übertragung des einkommensteuerrechtlichen
Teilbetriebsverständnisses**

Mit dem Umwandlungssteuergesetz 1969 hat der deutsche Gesetzgeber erstmals die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft und in eine Personengesellschaft in das Umwandlungssteuerrecht aufgenommen.⁴¹⁵ Ausgehend von § 16 EStG hat der Bundesfinanzhof im Anschluss an die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs⁴¹⁶ bereits vor der Einführung des Umwandlungssteuergesetzes 1969 die Auffassung vertreten, dass die Einbringung eines Einzelunternehmens oder des von einer Personengesellschaft betriebenen Unternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter bestimmten Voraussetzungen keine Gewinnrealisierung auslöse.⁴¹⁷ Mit dem Umwandlungssteuergesetz 1969 hat der Gesetzgeber diese Rechtsprechung gesetzlich normiert. Es kann angenommen werden, dass er sich dabei an der Terminologie von § 16 EStG orientiert hat.⁴¹⁸

**b) Gesetzgebungsmaterialien:
Übertragung des einkommensteuerrechtlichen
Teilbetriebsverständnisses**

Für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses können ferner die Gesetzgebungsmaterialien angeführt werden. In der Regierungsbegründung zum Umwandlungssteuergesetz

⁴¹⁵ Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Einf. Rn. 7; Maetz, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 142 f.

⁴¹⁶ RFH Urt. v. 9.5.1933, VI A 434/30, RFHE 33, 276, RStBl. 1933, 999; RFH Urt. v. 12.4.1934, VI A 1559/32, RFHE 36, 171, RStBl. 1934, 838.

⁴¹⁷ BFH Urt. v. 30.4.1975, I R 41/73, BFHE 116, 118, BStBl. II 1975, 706, Rn. 9; BFH Urt. v. 28.7.1960, IV 27/59 U, BFHE 71, 411, BStBl. III 1960, 403, Rn. 8 f.

⁴¹⁸ Kupfer, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 8; a.A. Blumers/Kramer, DB 1993, 852, 855, die darauf abstellen, dass die Rechtsprechung in ihren Urteilen nicht explizit auf die Funktion des § 16 EStG eingegangen sei. Daher könne eine eigenständige Begriffsbildung erfolgen.

1969 wird ausdrücklich auf § 16 EStG Bezug genommen:⁴¹⁹ „(D)ie Rechtsprechung (hat) den Gewinn, der bei der späteren Veräußerung von Gesellschaftsanteilen erzielt wird, die bei der Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter Fortführung der Buchwerte erworben worden sind, als Veräußerungsgewinn im Sinne von § 16 des Einkommensteuergesetzes angesehen.“⁴²⁰

Ferner zeigt die Stellungnahme des Bundesrats zum Umwandlungssteuergesetz 1995, dass der historische Gesetzgeber mit dem Teilbetriebsbegriff bewusst eine steuerrechtliche und keine handelsrechtliche Terminologie gewählt hat. Hinsichtlich § 16 S. 1 UmwStG-E 1995 setzte sich der Bundesrat dafür ein, den Begriff „Vermögen“ durch den steuerlich geprägten Begriff „Teilbetrieb“ zu ersetzen. Der Bundesrat führte zunächst aus, dass es nach der Systematik des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes nicht „Vermögen“ sondern „Vermögensteil“ heißen müsste. Da es aber „steuerlich beabsichtigt ist, Spaltungen nur dann zu begünstigen, wenn es sich um Teilbetriebe handelt, erscheint es zweckmäßig, diesen Ausdruck in § 16 Satz 1 zu verwenden.“⁴²¹

Schließlich ist zu beachten, dass es bereits zum Umwandlungssteuergesetz 1977 eine gefestigte Rechtsprechung gab, wonach das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden kann.⁴²² Der historische Gesetzgeber hat weder bei der Fassung des Umwandlungssteuergesetzes 1995 noch in den mehrfachen Novellierungen dieses Gesetzes auf ein anderes Auslegungsergebnis hingewirkt.⁴²³ Mithin kann davon ausgegangen werden, dass der historische Gesetzgeber die von der Rechtsprechung vertretene Identitätsthese gebilligt hat.

⁴¹⁹ Siehe auch *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 8.

⁴²⁰ BR-Drs. 292/68, S. 14.

⁴²¹ BT-Drs. 12/7263, S. 6.

⁴²² *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 222 m.w.N.

⁴²³ Vgl. FG Sachsen Urt. v. 9.9.2008, 3 K 1996/06, BB 2008, 2697, Rn. 60; *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. Januar 2014, § 15 UmwStG Rn. 26.2.

3. Systematische Auslegung

Die systematische Auslegung entnimmt den Sinn einer Vorschrift aus deren Kontext zu anderen Normen, Normkomplexen und zur Gesamtrechtsordnung.⁴²⁴ Für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses sprechen im Grundsatz die aus dem Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Desiderate der Normenklarheit und Normenbestimmtheit (siehe a)). Hierfür kann ferner die systematische Nähe des Umwandlungssteuerrechts zum Einkommensteuerrecht angeführt werden (siehe b)). Ein gegenteiliges Ergebnis kann nicht mit der systematischen Nähe des Umwandlungssteuerrechts zum Umwandlungsgesetz begründet werden (siehe c)).

a) Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG: Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses

Die aus dem Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Desiderate der Normenbestimmtheit und Normenklarheit sprechen dafür, dass dem gleichen Wort in verschiedenen Normen im Grundsatz die gleiche Bedeutung zukommt.⁴²⁵ Dies spricht im Grundsatz für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht. Andernfalls wäre die ohnehin kasuistische Rechtsprechung zum Teilbetrieb noch fragmentarischer und unvorhersehbarer.⁴²⁶

Es ist in der nationalen Methodenlehre jedoch anerkannt, dass der gleiche Begriff in unterschiedlichen Gesetzen und sogar in demselben Gesetz eine unterschiedliche Bedeutung haben kann. Von entscheidender Bedeutung ist somit stets die Funktion, die der Begriff in der jeweiligen Vorschrift zu erfüllen hat.⁴²⁷

⁴²⁴ *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 146; *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 52; siehe bereits S. 7 f.

⁴²⁵ *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 164; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 43.

⁴²⁶ Vgl. *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 382.

⁴²⁷ BVerfG Urt. v. 16.1 1957, 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32, Rn. 18.

b) **Systematische Nähe zum Einkommensteuergesetz:
Übertragung des einkommensteuerrechtlichen
Teilbetriebsverständnisses**

Für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses spricht ferner, dass zwischen den einkommensteuerrechtlichen und den umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen enge systematische Bezüge bestehen.⁴²⁸ Das Umwandlungssteuerrecht baut steuersystematisch auf dem Einkommensteuerrecht auf.⁴²⁹

Ein steuersystematischer Zusammenhang besteht eindeutig zwischen den einkommensteuerrechtlichen Regelungen und den umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften über die Einbringung von Teilbetrieben (§§ 20 ff. UmwStG). Dies zeigen bereits die Verweise in §§ 20 Abs. 4, 21 Abs. 3, 22 Abs. 1 und 3, 24 Abs. 3 UmwStG auf die §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 EStG.

Die Einbringung eines Teilbetriebs stellt als tauschähnlicher Vorgang⁴³⁰ ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft dar, das der Einkommensteuer unterliegt.⁴³¹ Die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen gehen als *leges speciales* den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften vor und ermöglichen davon abweichend eine steuerneutrale Übertragung von Sachgesamtheiten.⁴³² Hinsichtlich der begünstigten Sachgesamtheit „Teilbetrieb“ hat sich der Gesetzgeber für einen Begriff entschieden, den er auch in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, der von den §§ 20 ff. UmwStG verdrängten Vorschrift, verwendet.⁴³³ Die engen systematischen Bezüge sprechen für eine einheitliche Begriffsumschreibung.⁴³⁴

⁴²⁸ *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStG, 5. Aufl. 2003, § 20 Rn. 49; *Hörger*, DB 1987, 349, 351.

⁴²⁹ *Günes*, Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, S. 212; *Kloster*, Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse, S. 182; kritisch *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 222 ff. m.w.N.

⁴³⁰ Siehe S. 51 ff.

⁴³¹ *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 510; Sachverhalte, die den Tatbestand des § 16 EStG auslösen sind in der Regel nicht gewerbesteuerpflichtig. Siehe dazu *Crezelius*, in: FS Widmann, S. 241, 250.

⁴³² *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStG, 5. Aufl. 2003, § 20 Rn. 49.

⁴³³ *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStG, 5. Aufl. 2003, § 20 Rn. 49.

⁴³⁴ Vgl. *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 8.

Die Spaltung von Körperschaften im Sinne der §§ 15, 16 UmwStG ist letztlich nichts anderes als eine Verbindung von einer Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG und einer nachfolgenden Übertragung der einbringungsgeborenen Anteile an die Anteilseigner.⁴³⁵ Es kann daher von einer mit den §§ 20 ff. UmwStG übereinstimmenden Terminologie ausgegangen werden.⁴³⁶

**c) Systematische Nähe zum Umwandlungsgesetz:
kein Argument für abweichende normspezifische Auslegung**

Eine vom einkommensteuerrechtlichen Begriffsverständnis abweichende Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuerrecht kann nicht mit dessen systematischer Nähe zum Umwandlungsgesetz begründet werden.⁴³⁷ Teilweise wird vertreten, dass für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nicht ausreiche, da dem Umwandlungsgesetz die Begründung wirtschaftlichen Eigentums fremd sei.⁴³⁸

Die systematische Nähe zum Umwandlungsgesetz ändert jedoch nichts daran, dass das Umwandlungssteuerrecht eine rein steuerrechtliche Regelungsmaterie ist.⁴³⁹ Für die steuerliche Zuordnung eines Wirtschaftsguts gibt § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO für das nationale Steuerrecht eindeutig die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums vor.⁴⁴⁰

⁴³⁵ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 8; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 37 ff.; *Herzig*, DB 1986, 1401, 1402.

⁴³⁶ Vgl. *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 8.

⁴³⁷ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 104 ff. geht davon aus, dass der Bedeutungszusammenhang des UmwStG mit dem UmwG den Bedeutungszusammenhang mit dem EStG überlagere.

⁴³⁸ FG Berlin-Brandenburg Ur. v. 1.7.2014, 6 K 6085/12, Rn. 69; ausdrücklich offen gelassen hat diese Frage BFH Ur. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 28.

⁴³⁹ So auch *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 73.

⁴⁴⁰ Nicht vertieft werden soll an dieser Stelle die Problematik, ob bei der Einbringung in eine Personengesellschaft die Überführung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers ausreichend

4. Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung meint die Auslegung nach dem Sinn und Zweck einer Regelung.⁴⁴¹ Ihr liegt die Prämisse zugrunde, dass ein Rechtssatz ein bestimmtes Ziel verwirklichen soll und nicht um seiner selbst Willen geschaffen wird.⁴⁴² Entscheidend ist der konkrete Regelungszweck des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebserfordernisses und nicht der allgemeine Gesetzeszweck.⁴⁴³

Im Folgenden wird zunächst der Sinn und Zweck des Teilbetriebs im Umwandlungssteuerrecht ermittelt (siehe a)). Anschließend wird gezeigt, dass mit dem Teilbetrieb im Rahmen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG eine ähnliche Zielrichtung verfolgt wird (siehe b)). Dies spricht im Grundsatz für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht. Eine abweichende normspezifische Auslegung ist verfassungsrechtlich nur geboten, wenn die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses zu einer willkürlichen Begünstigung führen würde.⁴⁴⁴

a) Sinn und Zweck des Teilbetriebs im Umwandlungssteuerrecht

Nach meiner Auffassung wird mit dem Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht eine zweifache Zielrichtung verfolgt. Zum einen soll die Fortführung des unternehmerischen Engagements in sachlicher Hinsicht sichergestellt werden (siehe aa)). Zum anderen sollen die steuersystematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts angemessen gewahrt werden (siehe bb)).

aa) Fortführung des unternehmerischen Engagements

Mit dem Umwandlungssteuergesetz wird allgemein der Zweck verfolgt, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge nicht durch

ist. Siehe dazu *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 24 UmwStG Rn. 33 f.

⁴⁴¹ *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 199; siehe bereits S. 7 f.

⁴⁴² *Schoch*, Übung im Öffentlichen Recht I, S. 65.

⁴⁴³ Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, 127. Lfg. 2011, § 4 AO Rn. 279; *Tillmanns*, Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommenssteuer, S. 39.

⁴⁴⁴ Siehe dazu bereits S. 63 ff.

steuerrechtliche Folgen, die ohne das Umwandlungssteuerrecht eintreten würden, zu erschweren oder gar zu verhindern.⁴⁴⁵ Unternehmensumstrukturierungen können notwendig sein, um sich an neue oder veränderte Marktbedingungen anzupassen.⁴⁴⁶ Diesen Anpassungsprozess will der nationale Steuergesetzgeber im Rahmen seiner Möglichkeiten durch das Umwandlungssteuerrecht fördern.⁴⁴⁷

Die teilbetriebsbezogenen Umstrukturierungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechts sind im wirtschaftlichen Ergebnis dadurch gekennzeichnet, dass das unternehmerische Engagement nur in einer anderen Form fortgeführt wird.⁴⁴⁸ Die juristische Form einer Unternehmung hat bei wirtschaftlicher Betrachtung nur formale Bedeutung.⁴⁴⁹ Die wirtschaftliche Position eines Steuerpflichtigen ändert sich nicht, wenn das Vermögen lediglich in einer anderen juristischen Form organisiert wird.⁴⁵⁰

Dass die teilbetriebsbezogenen Umstrukturierungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechts vom Fortführungsgedanken getragen sind, zeigt auch die Regierungsbegründung zum Umwandlungssteuergesetz 1969.

⁴⁴⁵ Siehe die allgemeine Begründung zum UmwStG 1969 (BR-Drs. 292/68, S. 8, 14; BT-Drs. 5/3186, S. 8), die allgemeinen Ausführungen des Finanzausschusses zum UmwStG 1977 (BT-Drs. 7/5502) die allgemeine Begründung zum UmwStG 1995 (BT-Drs. 12/6885, S. 14; BT-Drs. 12/7263, S. 3; BR-Drs. 132/94, S. 38); siehe ferner *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen UmwStG, S. 88; *Blumers/Kramer*, DB 1993, 852, 854; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 20 ff.

⁴⁴⁶ BR-Drs. 292/68, S. 8; *Kassamali*, E.L.Rev. 1996, 89 f.

⁴⁴⁷ BR-Drs. 292/68, S. 8.

⁴⁴⁸ BFH Urt. v. 18.9.2013, X R 42/10, BFHE 242, 489, BStBl. II, 639, Rn. 47; *Lange*, Grenzüberschreitende Umstrukturierung von Europäischen Aktiengesellschaften, S. 118; *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 232; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 92 f.; *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, S. 148, 165; *Luckey*, StuW 1979, 129, 145; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 60 f.; *Herzig/Ott*, DB 1989, 2033, 2039; *Ott*, DStR 1989, 755 f.; *Thiel*, in: Herzig, Besteuerung der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 1, 8 f.

⁴⁴⁹ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 59; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 90; *Gschrei/Büchele*, BB 1997, 1072, 1075.

⁴⁵⁰ *Gschrei/Büchele*, BB 1997, 1072, 1075; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 59.

Danach beruht § 17 UmwStG 1969, der dem heutigen § 20 UmwStG entspricht, in weiten Teilen auf der von der Rechtsprechung⁴⁵¹ entwickelten Lösung zur erfolgsneutralen Einbringung von Teilbetrieben in Kapitalgesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.⁴⁵² Die Rechtsprechung hat die Gewinnneutralität vor allem mit dem Fortführungsgedanken begründet.⁴⁵³

Die Fortführung des unternehmerischen Engagements kann in eine persönliche und in eine sachliche Ebene aufgespalten werden.⁴⁵⁴ Durch das Erfordernis der Gesellschaftsrechtsgewährung wird in persönlicher Hinsicht sichergestellt, dass der bisherige Engagementsträger weiterhin mit dem übertragenen Vermögen verbunden bleibt. Der Unternehmer trennt sich durch die Umstrukturierung nicht von seiner Unternehmung.⁴⁵⁵

In sachlicher Hinsicht wird die Fortführung des unternehmerischen Engagements durch das Teilbetriebs- und Betriebserfordernis gewährleistet. Es soll eine wirtschaftliche Einheit übertragen werden, die der übernehmende Rechtsträger fortführen kann.⁴⁵⁶ Mit dem umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebserfordernis wird also das Ziel verfolgt, die Fortführung des unternehmerischen Engagements in sachlicher Hinsicht durch den übernehmenden Rechtsträger zu gewährleisten.

Ausgehend von dieser Zielrichtung würde es für das Vorliegen eines Teilbetriebs in teleologischer Hinsicht ausreichen, dass eine Betriebs-

⁴⁵¹ RFH Urt. v. 9.5.1933, VI A 434/30, RFHE 33, 276 ff.; BFH Urt. v. 29.3.1972, I R 43/69, BStBl. II 1972, 537, Rn. 5.

⁴⁵² BR-Drs. 292/68, S. 14; siehe auch *Blumers/Kramer*, DB 1993, 852, 854.

⁴⁵³ RFH Urt. v. 9.5.1933, VI A 434/30, RFHE 33, 276, 284: „Der bisherige Betriebsinhaber bleibt in einem solchen Falle mit der weiteren Fortentwicklung des nunmehr von der Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmens durch seine Beteiligung verknüpft, das durch den Betrieb des Einzelunternehmens eingegangene Engagement wird in einer anderen Form fortgeführt.“

⁴⁵⁴ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 59 ff.

⁴⁵⁵ Der Gesetzgeber hat ausdrücklich auf Mindestbeteiligungen verzichtet, da eine solche Einschränkung nicht zwingend sei und dem Bedürfnis nach Umstrukturierung in der deutschen Wirtschaft und nach Eingliederung auch kleinerer Unternehmen in größere Kapitalgesellschaften nicht gerecht werde. Siehe BR-Drs. 292/68, S. 14; zustimmend *Lange*, Grenzüberschreitende Umstrukturierung von Europäischen Aktiengesellschaften S. 129 f; kritisch hingegen *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, S. 54; *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 235.

⁴⁵⁶ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 61 ff., 74 f., 95 ff. m.w.N.

einheit die Grundlage für eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit darstellt. Es kann davon ausgegangen werden, dass das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis diese Anforderungen erfüllt, denn auch die Rechtsprechung stellt mit dem Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit darauf ab, dass der Erwerber den Betriebsteil als lebenden Organismus fortführen kann.⁴⁵⁷

In der steuerrechtlichen Literatur wird das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zum Teil als zu eng abgelehnt.⁴⁵⁸ Insbesondere die Merkmale der gewissen Selbständigkeit, der originär gewerblichen Tätigkeit, die quantitative Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die hohen Anforderungen an die Form der Übertragung sowie das Erfordernis der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeiten seien unter Fortführungsgesichtspunkten nicht erforderlich und dürften daher nicht übertragen werden.⁴⁵⁹

bb) Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze

Nach der hier vertretenen Auffassung wird mit dem Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht auch das Ziel der angemessenen Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze verfolgt. Mit dieser Zielrichtung kann bei teleologischer Betrachtung erklärt werden, warum an das Teilbetriebserfordernis höhere Anforderungen gestellt werden können, als das unter Fortführungsgesichtspunkten erforderlich ist.

⁴⁵⁷ BFH Ur. v. 15.3.1984, IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl. II 1984, 486, Rn. 16; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 22 m.w.N.; kritisch *Blumers*, BB 1995, 1821, 1822; *Blumers*, DB 2001, 722, 724, *Blumers*, BB 2011, 2204 ff.; *Götz*, DStZ 1997, 551, 555, wonach die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke unabhängig von der Eigentumslage erfolgen müsse.

⁴⁵⁸ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 222 ff.; *Blumers*, DB 1995, 496 ff.; *Blumers*, BB 1995, 1821 ff.; *Blumers/Kramer*, DB 1993, 852 ff.; *Herzig*, IStR 1994, 1, 4 f.; *Herzig/Förster*, DB 1995, 338, 342; *Hahn*, IStR 1998, 326, 327 f.; *Bien*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 29 f.; *Thömmes*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 47 ff.; *Hörger/Rapp*, in: Littmann/Bitz/Putz, EStG, 61. Lfg. 2004, § 16 Rn. 52; *Bauer*, DB 1982, 1069 ff.; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 94; *Rödter/Beckmann*, DStR 1999, 751 f.; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 44 ff. m.w.N.

⁴⁵⁹ *Herzig/Förster*, DB 1995, 338, 342; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 228 f. m.w.N.; siehe bereits S. 38 f.

In den §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG wird die Übertragung eines Teilbetriebs mit der Übertragung eines Betriebs gleichgestellt. Das Gesetz gibt somit die Wertung vor, beide Fälle wegen der ähnlichen Interessenlage gleich zu behandeln.⁴⁶⁰ Die Übertragung eines Betriebs ist allerdings durch deutlich mehr gekennzeichnet als durch die bloße Möglichkeit der Fortführung des unternehmerischen Engagements durch einen übernehmenden Rechtsträger.⁴⁶¹ Käme es allein auf die Fortführung des unternehmerischen Engagements an, hätte die Begünstigung solchen Vermögens ausgereicht, das die Grundlage für eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Es sollte nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber nur aus Gründen der Rechtsvereinfachung auf die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs abgestellt hat.⁴⁶² Der Steuergesetzgeber ist zwar grundsätzlich zur Schaffung typisierender Regelungen befugt.⁴⁶³ Die steuerlichen Vorteile der Typisierung müssen allerdings im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichbehandlung der steuerlichen Belastung stehen.⁴⁶⁴ Erhebliche Einbußen an Lastenverteilungsgerechtigkeit können nicht allein durch Praktikabilitätsabwägungen gerechtfertigt werden.⁴⁶⁵ Würde man das Teilbetriebserfordernis als rein typisierende Regelung verstehen, müsste dieses weit ausgelegt werden, um möglichst alle Fälle zu erfassen, in denen die unternehmerische Tätigkeit bloß in anderer Form fortgeführt wird. Der Gesetzgeber hätte dann auch gleich Vermögen begünst-

⁴⁶⁰ Vgl. *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 545.

⁴⁶¹ Vgl. *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 545.

⁴⁶² Vgl. *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 545.

⁴⁶³ BVerfG Beschl. v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BGBl. I 2010, 1157, Rn. 38; Art. 3 Abs. 1 GG verlangt in seiner steuerspezifischen Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips sowohl eine Gleichheit im Belastungsgrund als auch eine Gleichheit im Belastungserfolg. Siehe dazu *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 136. Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trägt. Siehe BVerfG Urt. v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl. II 1991, 654, Rn. 110.

⁴⁶⁴ BVerfG Beschl. v. 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, BStBl. II 1984, 72, Rn. 90.

⁴⁶⁵ Dem ethisch begründeten Leistungsfähigkeitsprinzip ist insofern eine höhere Wertigkeit einzuräumen als dem Praktikabilitätsprinzip als reinem Zweckmäßigkeitsprinzip. Siehe *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 139.

tigen können, das die Grundlage für eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Es sollte davon ausgegangen werden, dass das Betriebs- und Teilbetriebserfordernis im Umwandlungssteuerrecht auch sicherstellen soll, dass nicht alle Fälle steuerlich begünstigt werden, in denen das unternehmerische Engagement in einem anderen Rechtskleid fortgeführt wird. Es gibt im deutschen Ertragsteuerrecht keinen Grundsatz, wonach die in einem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt übertragen werden dürfen, wenn das unternehmerische Engagement in einer anderen Form fortgeführt wird.⁴⁶⁶ Das Umwandlungssteuerrecht weicht mit seinen steuerlichen Begünstigungen, wie gezeigt, von den allgemeinen ertragsteuersystematischen Grundsätzen ab. Der damit einhergehende Verstoß gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip kann aus Gründen der Wirtschaftsförderung gerechtfertigt werden.⁴⁶⁷ Eine Rechtfertigung ist dabei umso leichter möglich, je geringer der Umfang und das Ausmaß der steuerlichen Begünstigung sind.⁴⁶⁸ Es ist daher ein verfassungsrechtlich legitimes Ziel des Gesetzgebers, zur angemessenen Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze nur ausgewählte besonders förderungswürdige Unternehmensumstrukturierungen begünstigen zu wollen.

Mit der Zielrichtung der angemessenen Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze kann auch in teleologischer Hinsicht grundsätzlich die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht begründet werden. Der Gesetzgeber hat hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebserfordernisses einen erheblichen Gestaltungsspielraum.⁴⁶⁹ Er ist nicht verpflichtet, eine möglichst weitgehende unternehmerische Gestaltungsfreiheit herzustellen.

Die steuerliche Begünstigung darf jedoch nicht von Zufälligkeiten abhängen und deshalb willkürlich eintreten.⁴⁷⁰ Verfassungsrechtliche Gründe zwingen zu einer abweichenden normspezifischen Auslegung, sofern

⁴⁶⁶ Siehe S. 58 f.

⁴⁶⁷ Siehe S. 60 ff.

⁴⁶⁸ Siehe S. 61 ff.

⁴⁶⁹ Siehe S. 63 ff.

⁴⁷⁰ BVerfG Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192, Rn. 100.

die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu einer willkürlichen Begünstigung führen würde.⁴⁷¹

**b) Vergleich mit Sinn und Zweck des Teilbetriebs
in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG:
Übertragung des einkommensteuerrechtlichen
Teilbetriebsverständnisses**

Mit der Zielrichtung der angemessenen Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze kann in teleologischer Hinsicht die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht begründet werden. Diese Zielrichtung gibt ein solches Auslegungsergebnis allerdings nicht zwingend vor. Für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses spricht jedoch ein Vergleich mit der konkreten Zielrichtung des Teilbetriebs in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

Mit den §§ 16, 34 EStG wird insgesamt das Ziel verfolgt, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen.⁴⁷² Der Gedanke der Fortführung des unternehmerischen Engagements steht nicht im Vordergrund. Dies zeigt auch die steuerliche Begünstigung der Teilbetriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG.⁴⁷³ Insofern bestehen große Unterschiede zu dem insgesamt mit dem Umwandlungssteuergesetz verfolgten Gesetzeszweck.

Entscheidend ist jedoch der konkrete Regelungszweck des Teilbetriebserfordernisses. Es gibt im nationalen Ertragsteuerrecht keinen Grundsatz, wonach die Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven steuerlich begünstigt wird, wenn diese in erheblichem Umfang langfristig gebildet worden sind.⁴⁷⁴ Das Teilbetriebserfordernis stellt im Rahmen der §§ 16, 34 EStG sicher, dass die steuerliche Begünstigung auf ausgewählte besonders förderungswürdige Vorgänge begrenzt

⁴⁷¹ Siehe S. 63 ff.

⁴⁷² BFH Urt. v. 9.12.2014, IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl. II 2015, 529, Rn. 9.

⁴⁷³ Wacker, in: Schmidt, EStG, § 16 Rn. 6 f.

⁴⁷⁴ Tiedtke, DStR 1979, 543, 545.

ist.⁴⁷⁵ Für alle anderen Fälle bleibt es bei den allgemeinen ertragsteuersystematischen Wertungen. Insofern wird auch mit dem Teilbetriebserfordernis in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG das Ziel verfolgt, die ertragsteuersystematischen Grundsätze in einem angemessenen Umfang zu wahren.

Hierfür kann auch die Entstehungsgeschichte des Einkommensteuergesetzes angeführt werden. Vor der Kodifizierung des Reichseinkommensteuergesetzes 1920 musste der Gewinn aus der Veräußerung einer Erwerbsquelle nach dem preußischen Einkommensteuergesetz nicht versteuert werden.⁴⁷⁶ Es galt die auf *Bernhard Fuisting*⁴⁷⁷ zurückgehende Quellentheorie.⁴⁷⁸ Danach war nur der aus einer gewerblichen Einkunftsquelle entfließende Gewinn steuerpflichtig. Nicht steuerpflichtig war der Gewinn, der bei Aufgabe oder Veräußerung der Quelle selbst erzielt wurde.⁴⁷⁹ Mit § 30 EStG 1925, der dem heutigen § 16 EStG entspricht, hat sich der Gesetzgeber eindeutig gegen die Quellentheorie entschieden.⁴⁸⁰ Als Ausgleich für eine neue oder zumindest neu empfundene Steuer wurde eine Steuerermäßigung für den Fall der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs gewährt.⁴⁸¹ Nur für diesen besonders schutzwürdigen Fall sollten die §§ 16, 34 EStG den Härten der Steuerprogression Rechnung tragen.⁴⁸²

Das Teilbetriebserfordernis des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG kann somit nicht als bloß typisierende Regelung eingestuft werden, um solche Vorgänge zu erfassen, bei denen über viele Jahre entstandene stil-

⁴⁷⁵ Vgl. *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 545; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 168.

⁴⁷⁶ *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 544 m.w.N.; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 128 f. m.w.N.

⁴⁷⁷ *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4, S. 107.

⁴⁷⁸ *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 544; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 129.

⁴⁷⁹ *Hermstädt*, BB 1980, 509, 510.

⁴⁸⁰ Die in § 16 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 EStG geregelte Steuerpflicht ergibt sich bereits aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 2, 4, 5, 15 EStG. § 16 EStG hat insofern nur deklaratorische Bedeutung. Siehe dazu auch BFH Urf. v. 26.5.1993, X R 101/90, BFHE 171, 468, BStBl. II 1993, 710, Rn. 36; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 16 Rn. 6 m.w.N.

⁴⁸¹ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 129.

⁴⁸² *Tiedtke*, DStR 1979, 543, 545; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 131 f.

le Reserven zusammengeballt realisiert werden.⁴⁸³ Eine solche Zusammenballung stiller Reserven kann auch bei der Veräußerung sonstiger Betriebsmittel auftreten.⁴⁸⁴

Zusammenfassend kann damit festgestellt werden, dass sowohl die im Rahmen der §§ 16, 34 EStG als auch die im Rahmen der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG gewährten steuerlichen Begünstigungen nicht im ertragsteuerlichen Besteuerungssystem angelegt sind. Zur Wahrung der allgemeinen ertragsteuersystematischen Grundsätze wird mit dem Teilbetriebserfordernis jeweils sichergestellt, dass nur besonders förderungswürdige Vorgänge begünstigt werden. Diese gemeinsame Zielrichtung spricht für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht.

5. Schlussfolgerungen

Grammatikalische, historische, systematische sowie teleologische Argumente sprechen im Grundsatz für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht. Verfassungsrechtliche Gründe geben jedoch eine abweichende normspezifische Auslegung vor, sofern die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht zu einer willkürlichen Begünstigung führen würde.⁴⁸⁵

Im Folgenden wird das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis daraufhin untersucht, ob die Anforderungen an das Vorliegen (siehe a)) und an die Übertragung eines Teilbetriebs (siehe b)) einen Bezug zur allgemeinen Zielrichtung des Umwandlungssteuergesetzes haben. In diesem Fall würde die Begünstigung nicht von Zufälligkeiten abhängen und deshalb nicht willkürlich eintreten.⁴⁸⁶

⁴⁸³ So aber *Hermstädt*, BB 1979, 96 ff.; *Hermstädt*, BB 1980, 509 ff., wonach die §§ 16, 34 EStG keine Vergünstigungen gewähren, sondern dazu bestimmt seien, die steuerliche Systemgerechtigkeit herzustellen. Dabei sei das Teilbetriebserfordernis eine rein typisierende Vorschrift.

⁴⁸⁴ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 52.

⁴⁸⁵ Siehe S. 63 ff.

⁴⁸⁶ BVerfG Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192, Rn. 100.

a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Der einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsbegriff wird durch die Merkmale der gewissen Selbständigkeit (siehe aa)), der eigenständigen Lebensfähigkeit (siehe bb)), der organischen Geschlossenheit (siehe cc)) und der originär gewerblichen Tätigkeit (siehe dd)) charakterisiert. Im Ergebnis können die einkommensteuerrechtlichen Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden.

aa) Gewisse Selbständigkeit: Übertragung

Das Merkmal der gewissen Selbständigkeit im Sinne einer Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit von anderen Betätigungen des übertragenden Rechtsträgers hat einen Bezug zur allgemeinen Zielrichtung des Umwandlungssteuergesetzes und kann dementsprechend übertragen werden:

Das Merkmal der gewissen Selbständigkeit steht in einem engen Zusammenhang zu dem Erfordernis der Einstellung der in dem Teilbetrieb ausgeübten Tätigkeit und stellt somit sicher, dass der bisherige Teilbetriebsinhaber die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit nach der Übertragung nicht bloß mit einem geringeren Einsatz fortführt.⁴⁸⁷ Der bisherige Teilbetriebsinhaber hat in diesem Fall kein Interesse daran, Betriebsgrundlagen zurückzuhalten, die für die Ausübung der Tätigkeit von Bedeutung sind. Insofern wirkt sich das Merkmal der gewissen Selbständigkeit positiv auf die Fortführungsprognose aus. Es entspricht dem Zweck des Teilbetriebserfordernisses, sicherzustellen, dass der übernehmende Rechtsträger das in dem Teilbetrieb ausgeübte unternehmerische Engagement fortführen kann.⁴⁸⁸

⁴⁸⁷ Siehe S. 75 f.

⁴⁸⁸ Siehe S. 83 ff.

**bb) Eigenständige Lebensfähigkeit:
Übertragung**

Das Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit stellt sicher, dass in dem Betriebsteil seiner Struktur und Organisation nach eine eigenständige betriebliche Betätigung ausgeübt werden kann.⁴⁸⁹ Das Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit ist damit zentrale Voraussetzungen dafür, dass die in dem Unternehmensteil ausgeübte Tätigkeit auch von einem anderen Rechtsträger ausgeübt werden kann. Mithin besteht ein Bezug zur Zielrichtung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebs-erfordernisses. Das Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit kann somit auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden.

**cc) Organische Geschlossenheit:
Übertragung**

Das Merkmal der organischen Geschlossenheit hat keine eigenständige Bedeutung.⁴⁹⁰ Es kann in der Regel von einer organisch geschlossenen Einheit ausgegangen werden, wenn die Merkmale der gewissen Selbstständigkeit und der eigenständigen Lebensfähigkeit vorliegen. Dementsprechend kann auch das Merkmal der organischen Geschlossenheit auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden.

**dd) Originär gewerbliche Tätigkeit:
Übertragung**

Das Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit hat einen Bezug zur allgemeinen Zielrichtung des Umwandlungssteuergesetzes und kann dementsprechend übertragen werden:

Gewerblich tätige Einheiten haben ihre eigenständige Lebensfähigkeit bereits am Markt unter Beweis gestellt.⁴⁹¹ Insofern wirkt sich das Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit positiv auf die Fortführungsprognose aus. Bei rein vermögensverwaltenden Tätigkeiten ist ferner zu beachten, dass letztlich jeder Vermögensgegenstand Grund-

⁴⁸⁹ Siehe S. 69 f.

⁴⁹⁰ Siehe S. 71 f.

⁴⁹¹ Siehe S. 71.

lage für eine vermögensverwaltende Tätigkeit sein kann.⁴⁹² Der Gesetzgeber will mit dem Teilbetriebserfordernis jedoch nur besonders förderungswürdige Umstrukturierungsvorgänge begünstigen.⁴⁹³

b) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs

Die einkommensteuerrechtlichen Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs können nur eingeschränkt auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden. Abweichend vom einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnis sind die wesentlichen Betriebsgrundlagen rein funktional zu bestimmen (siehe aa)). Eine abweichende normspezifische Auslegung ist dagegen nicht hinsichtlich der Anforderungen an die Form der Übertragung (siehe bb)) und des Merkmals der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit (siehe cc)) geboten.

aa) Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: rein funktionale Betrachtungsweise

Die Rechtsprechung⁴⁹⁴ und die ganz herrschende Auffassung im Schrifttum⁴⁹⁵ gehen im Ergebnis zutreffend davon aus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke rein funktional zu bestimmen sind. Die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen anhand einer quantitativen Betrachtungsweise würde für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu einer willkürlichen Begünstigungsentscheidung führen.

Im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ist die quantitative Betrachtungsweise gerechtfertigt, da es um die begünstigte Be-

⁴⁹² *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 102.

⁴⁹³ Siehe S. 86 ff.

⁴⁹⁴ BFH Urt. v. 7.4.2010, IR 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 23.

⁴⁹⁵ *Hörger*, DB 1987, 349, 352; *Kutt/Pitzal*, DStR 2009, 1243, 1244; *Blumers*, DB 2001, 722, 724; *Blumers*, DB 1995, 496, 497; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 103; *Hörger*, DB 1987, 349, 352; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 84 ff.; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 233 m.w.N.

steuerung des Veräußerungsgewinns geht.⁴⁹⁶ Durch die §§ 16, 34 EStG soll ein Härteausgleich für die zusammengeballte Realisierung von im Laufe vieler Jahre angesammelter stiller Reserven geschaffen werden.⁴⁹⁷ Auf einen Härteausgleich kann jedoch verzichtet werden, wenn quantitativ wesentliche Wirtschaftsgüter im Zuge der Teilbetriebsveräußerung zurückbehalten werden.⁴⁹⁸

Dieser Gedanke kann nicht auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden. Die umwandlungssteuerrechtlichen Begünstigungsregelungen eröffnen die Möglichkeit, Unternehmensumstrukturierungen steuerneutral vorzunehmen.⁴⁹⁹ Die begünstigten Umstrukturierungsvorgänge sind dabei vom Fortführungsgedanken getragen.⁵⁰⁰ Entscheidend ist, dass die Funktionsfähigkeit der betrieblichen Einheit erhalten bleibt.⁵⁰¹ Insofern sind nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen von Bedeutung. Auf eine finanzielle Selbständigkeit kommt es nach dem klassisch-nationalen Begriffsverständnis gerade nicht an. Ein dem Teilbetrieb dienendes Wirtschaftsgut kann daher nicht bereits dann als wesentliche Betriebsgrundlage angesehen werden, wenn in ihm erhebliche stille Reserven ruhen.

bb) Anforderungen an die Form der Übertragung: Übertragung

Eine betriebliche Tätigkeit setzt kein Eigentum, sondern Nutzungsmöglichkeiten voraus.⁵⁰² Dies könnte dafür sprechen, dass die Einräumung

⁴⁹⁶ BFH Urt. v. 26.4.1979, IV R 119/76, BFHE 128, 54, BStBl. II 1979, 557, Rn. 16; *Binz/Götz/Sorg*, DStR 1993, 3, 5.

⁴⁹⁷ BFH Beschl. v. 18.10.1999, GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl. II 2000, 123, Rn. 43.

⁴⁹⁸ Vgl. *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 169; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 228; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 231.

⁴⁹⁹ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 230.

⁵⁰⁰ Siehe S. 83 ff.

⁵⁰¹ BFH Urt. v. 24.8.1989, IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl. II 1989, 1014, Rn. 15; *Hörger/Schulz*, DStR 1998, 233.

⁵⁰² *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 383.

eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke ausreichend ist.⁵⁰³

Es ist jedoch zu beachten, dass die Übertragung wirtschaftlichen⁵⁰⁴ oder zivilrechtlichen Eigentums dem übernehmenden Rechtsträger eine stärkere Rechtsposition vermittelt als die Einräumung eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts. Diese stärkere Rechtsposition wirkt sich positiv auf die Fortführung des unternehmerischen Engagements durch den übernehmenden Rechtsträger aus. Es ist in einem höheren Maße sichergestellt, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter dem übernehmenden Rechtsträger dauerhaft zur Verfügung stehen.⁵⁰⁵

Ferner beendet der bisherige Teilbetriebsinhaber seine gewerbliche Tätigkeit mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht, wenn nur ein schuldrechtliches Nutzungsrecht eingeräumt wird. Nur die endgültige Einstellung der gewerblichen Tätigkeit stellt demgegenüber sicher, dass keine Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, die für die Ausübung der Tätigkeit von Bedeutung sind.⁵⁰⁶

Es sprechen somit sachliche Gründe dafür, dass das wirtschaftliche oder zivilrechtliche Eigentum übertragen werden muss. Mangels willkürlicher Begünstigungswirkung kann das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis hinsichtlich der Form der Übertragung auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden.

⁵⁰³ Vgl. *Götz*, DSTZ 1997, 551, 555; *Blumers/Kramer* DB 1993, 852, 855; *Blumers* BB 1995, 1821, 1822; *Blumers*, DB 1995, 496, 498; *Blumers/Wochinger*, in: Herzig, Neues Umwandlungssteuerrecht, S. 45, 47; *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft S. 94 f.; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 103; *Pietsch*, Die Vereinbarkeit umwandlungssteuerrechtlicher Vorschriften mit den Grundfreiheiten der Inländer, S. 49 m.w.N.; nach *Kutt/Pitzal*, DStR 2009, 1243, 1248 solle eine schuldrechtliche Nutzungsüberlassung nur dann nicht ausreichen, wenn die einzige oder eine von wenigen wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht zivilrechtlich mitübertragen werde.

⁵⁰⁴ Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ist für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke ausreichend. Siehe dazu Rn. 15.07, 20.06 UmwStE 2011; *Sistermann/Beutel*, DStR 2011, 1162 ff.; *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 276; *Gebert*, DStR 2011, 1774, 1776; kritisch dagegen FG Berlin-Brandenburg Ur. v. 1.7.2014, 6 K 6085/12, DStRE 2015, 666, Rn. 65.

⁵⁰⁵ Ähnlich auch *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 73 m.w.N.

⁵⁰⁶ Siehe dazu bereits S. 66.

**cc) Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit:
Übertragung**

Auch das Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit hat einen Bezug zur allgemeinen Zielrichtung des Umwandlungssteuergesetzes und kann dementsprechend übertragen werden.

Der Unternehmer, der die bisher in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit endgültig einstellt, hat kein Interesse daran, Betriebsgrundlagen zurückzuhalten, die für die Ausübung dieser Tätigkeit von Bedeutung sind.⁵⁰⁷ Insofern wirkt sich das Merkmal der gewissen Selbständigkeit positiv auf die Fortführungsprognose aus.

**6. Zwischenergebnis:
eingeschränkte Übertragung des einkommensteuerrechtlichen
Teilbetriebsverständnisses**

Das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis kann im Grundsatz auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden. Eine abweichende normspezifische Auslegung ist nur geboten, wenn die Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht zu einer willkürlichen Begünstigung des übertragenden Rechtsträgers führen würde.⁵⁰⁸

Auf dieser Grundlage konnte gezeigt werden, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke rein funktional zu bestimmen sind.⁵⁰⁹ Insofern weicht das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht von dem einkommensteuerrechtlichen Begriffsverständnis ab.

Im Ergebnis kann somit der Auffassung der Rechtsprechung zugestimmt werden, wonach das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis weitgehend auf das Umwandlungssteuerrecht übertragbar

⁵⁰⁷ Siehe dazu bereits S. 66.

⁵⁰⁸ Siehe S. 63 ff.

⁵⁰⁹ Dieses Ergebnis wird durch ein historisches Argument bestätigt. Die Rechtsprechung hat bereits in BFH Urt. v. 24.08.1989, IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl. II 1989, 1014, Rn. 15 darauf hingewiesen, dass der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen normspezifisch auszulegen sei. Es kann davon ausgegangen werden, dass der zeitlich später tätige historische Gesetzgeber diese Rechtsprechung gebilligt hat, vgl. S. 78 f.

ist und nur die wesentlichen Betriebsgrundlagen, abweichend vom einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnis, rein funktional ermittelt werden.⁵¹⁰ Der in dieser Arbeit entwickelte Lösungsansatz bildet somit eine dogmatische Begründung für die von der Rechtsprechung vertretene Identitätsthese.

V. Sonderprobleme

Im Folgenden werden ausgewählte Sonderprobleme mit Blick auf ihre einkommensteuerrechtliche und umwandlungssteuerrechtliche Behandlung untersucht: der Teilbetrieb im Aufbau (siehe 1.), der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb (siehe 2.), die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (siehe 3.), die Mitunternehmerschaft (siehe 4.) sowie die Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG (siehe 5.).

1. Der Teilbetrieb im Aufbau

Ein Teilbetrieb im Aufbau liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist.⁵¹¹ Wann dieses Stadium erreicht ist, muss nach der konkreten Lage des Einzelfalls, insbesondere der Betriebsart, entschieden werden.⁵¹² Dem Wesen der Aufbauphase entsprechend werden nicht alle Voraussetzungen vorliegen, die an einen echten Teilbetrieb gestellt werden. Es ist insbesondere nicht erforderlich, dass der Teilbetrieb bereits seine werbende Tätigkeit aufgenommen hat.⁵¹³ Die künftige Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtunternehmen muss jedoch nach Lage und Funktion zweifelsfrei erkennbar sein.⁵¹⁴

⁵¹⁰ Siehe S. 38 f.

⁵¹¹ BFH Urt. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 21; BFH Urt. v. 22.1.2015, IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678, Rn. 45.

⁵¹² BFH Urt. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 21.

⁵¹³ BFH Urt. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 20.

⁵¹⁴ BFH Urt. v. 22.1.2015, IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678, Rn. 45; BFH Urt. v. 3.4.2014, IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl. II 2014, 1000, Rn. 51; BFH Urt. v. 22.6.2010, I R 77/09, BFH/NV 2011, 10, Rn. 19.

Der im Aufbau befindliche Teilbetrieb gilt im Rahmen der §§ 16, 34 EStG als echter Teilbetrieb.⁵¹⁵ Rechtsdogmatisch handelt es sich um eine ungeschriebene Teilbetriebsfiktion. Der Teilbetrieb im Aufbau wird dem bereits aktiven gewerblichen Unternehmen mit Blick auf vorweggenommene Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie auf Gewinne, die bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts vor Betriebseröffnung entstehen, gleichgestellt.⁵¹⁶ Dieses Ergebnis entspricht der Verkehrsauffassung und steht in Einklang mit dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelungen. Nur wenn der Gewerbebetrieb bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen beginnt, wirken sich in der Vorbereitungsphase eintretende Schäden auf den Kaufmann aus.⁵¹⁷ „Ist hier nach davon auszugehen, dass ein gewerblicher Betrieb auch schon während der Zeit des Aufbaues der betrieblichen Grundlagen vorliegt, so ist auch die Veräußerung eines solchen Betriebes ein Betriebsvorfall mit der Folge, dass die für die Ermittlung und Besteuerung des Veräußerungsgewinnes geltenden Vorschriften anzuwenden sind“.⁵¹⁸

Gegen eine solche Teilbetriebsfiktion kann auch nicht eingewandt werden, dass sich in einem im Aufbau befindlichen Teilbetrieb wegen der meist nur kurzen Aufbauphase regelmäßig nur geringfügige stille Reserven ansammeln.⁵¹⁹ Die Anwendung der §§ 16, 34 EStG ist angesichts des eindeutigen Wortlauts nicht davon abhängig, dass „der Veräußerungsgewinn ohne das Eingreifen dieser Vorschriften zu einer Progressionserhöhung führen würde“.⁵²⁰

Die Teilbetriebsfiktion des im Aufbau befindlichen Teilbetriebs kann auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden, sofern diesem das nationale Teilbetriebsverständnis zugrunde liegt.⁵²¹ Bei der Über-

⁵¹⁵ So bereits RFH Ur. v. 9.2.1936, VI A 806/34, RFHE 39, 160, 163 f.; BFH Ur. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 21; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 105 f. m.w.N.

⁵¹⁶ BFH Ur. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 18; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 213.

⁵¹⁷ RFH Ur. v. 9.2.1936, VI A 806/34, RFHE 39, 160, 164.

⁵¹⁸ RFH Ur. v. 9.2.1936, VI A 806/34, RFHE 39, 160, 164.

⁵¹⁹ BFH Ur. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 17 f.

⁵²⁰ BFH Ur. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 18.

⁵²¹ BFH Ur. v. 22.6.2012, I R 77/09, BFH/NV 2011, 10, Rn. 19; Rn. 15.10 UmwStE 1998; *Blumers/Wochinger*, in: Herzig, Neues Umwandlungssteuer-

tragung eines Teilbetriebs im Aufbau kann davon ausgegangen werden, dass der übernehmende Rechtsträger bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans künftig mit dem übertragenen Vermögen ein unternehmerisches Engagement ausüben wird. Ausgehend von der Zielrichtung des Umwandlungssteuerrechts ist in diesem Zusammenhang unerheblich, dass noch keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wurde. Entscheidend ist vielmehr, dass mit den übertragenen wesentlichen Betriebsgrundlagen in Zukunft ein Betrieb geführt werden kann.⁵²²

2. Der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb

Ein beschädigter oder zerstörter Teilbetrieb liegt vor, wenn ein vormals funktionsfähiger Teilbetrieb durch Brand, Explosion oder ein ähnliches Ereignis in seinem Gefüge derart getroffen wird, dass er als lebende und werbende Wirtschaftseinheit zu existieren aufhört.⁵²³ Der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb erfüllt nicht mehr die Anforderungen, die an einen Teilbetrieb gestellt werden.

Im Rahmen der §§ 16, 34 EStG liegt ein begünstigter Vorgang gleichwohl vor, wenn ein beschädigter oder zerstörter Teilbetrieb in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Schadensereignis aufgegeben oder veräußert wird.⁵²⁴ Die Realisierung der in den beschädigten oder zerstörten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven, die insbesondere dadurch bewirkt werden kann, dass die auf die Anlagegüter entfallenden Versicherungsleistungen die Buchwerte übersteigen, wird also dem begünstigten Gewinn nach §§ 16, 34 EStG zugeordnet.⁵²⁵ Hierfür spricht die allgemeine Zielrichtung der §§ 16, 34 EStG,

recht, S. 45, 50; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 107; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 105 m.w.N.

⁵²² Vgl. BFH Urt. v. 7.11.1991, IV R 50/90, BFHE 166, 448, BStBl. II 1992, 380, Rn. 11; *Rödter*, in: *Rödter/Herlinghaus/van Lishau*, UmwStG, Einf. Rn. 3; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 214; *Neumann/Benz*, in: *StBJb 2013/2014*, S. 167, 174.

⁵²³ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 107.

⁵²⁴ BFH Urt. v. 11.3.1982, IV R 25/79, BFHE 136, 204, BStBl. II 1982, 707, Rn. 17; vgl. ferner BFH Urt. v. 17.12.1975, I R 29/74, BFHE 117, 483, BStBl. II 1976, 224, Rn. 10 ff.; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 107 f. m.w.N.

⁵²⁵ BFH Urt. v. 11.3.1982, IV R 25/79, BFHE 136, 204, BStBl. II 1982, 707, Rn. 17.

erhebliche über mehrere Jahre gebildete stille Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu besteuern.⁵²⁶ Es ist mit Blick auf die Schutzbedürftigkeit des Steuerpflichtigen hinsichtlich der zusammengeballten Realisierung von langfristig gebildeten stillen Reserven unerheblich, ob der vormals funktionsfähige Teilbetrieb durch ein zufällig eintretendes Schadensereignis beschädigt oder zerstört wurde.

Die Teilbetriebsfiktion des beschädigten oder zerstörten Teilbetriebs kann nicht auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden. Mit dem Teilbetriebserfordernis soll im Umwandlungssteuerrecht sichergestellt werden, dass der übernehmende Rechtsträger das in dem übertragenen Vermögen ausgeübte Engagement fortführen kann. Bei einem beschädigten oder zerstörten Teilbetrieb erhält der übernehmende Rechtsträger jedoch keinen eigenständig lebensfähigen Organismus, den er als funktionsfähige Einheit fortführen kann.⁵²⁷

3. Die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Eine gesetzlich geschriebene Teilbetriebsfiktion enthält § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Danach gilt als Teilbetrieb die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass eine 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtung einem echten Teilbetrieb entspricht.⁵²⁸

Eine entsprechende Teilbetriebsfiktion sieht § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 2 UmwStG vor. Angesichts des klaren Gesetzeswortlauts sollte die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auch dann eine geeignete

⁵²⁶ BFH Urt. v. 9.12.2014, IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl. II 2015, 529, Rn. 9.

⁵²⁷ In der steuerrechtlichen Literatur wird diese Frage kaum behandelt. Siehe dazu auch *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 108.

⁵²⁸ Vgl. BT-Drs. 6/3189, S. 6 Nr. 7; vor dieser gesetzlich angeordneten Gleichstellung durch das Steueränderungsgesetz vom 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 217) hat es die Rechtsprechung abgelehnt, eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb i.S.d. § 16 Abs. 1 EStG einzustufen. Siehe BFH Urt. v. 12.2.1965, VI 117/63 U, BFHE 82, 194, Rn. 13; RHF Urt. v. 9.4.1941, VI 112/41, RStBl. 1941, 443 ff.; RHF Urt. v. 6.11.1940, VI 180/39, RStBl. 1941, 217 ff.

Spaltungseinheit sein, wenn sie eine wesentliche Betriebsgrundlage eines echten Teilbetriebs ist.⁵²⁹

Im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 UmwStG wird die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht als Teilbetrieb fingiert. Dies zeigt zum einen die Gesetzesbegründung zum SEStEG: „Eine zu einem Betriebsvermögen gehörende 100-Prozent – Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt nicht als Teilbetrieb im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG“;⁵³⁰ zum anderen die gesetzgeberische Wertung in § 21 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 UmwStG.⁵³¹

Für den Anwendungsbereich des § 24 Abs. 1 UmwStG ist umstritten, ob auf die Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zurückgegriffen werden kann. Die Beteiligung kann mangels betrieblicher Organisationseinheit nicht als echter Teilbetrieb eingestuft werden. Nach zutreffender Auffassung liegen die Voraussetzungen einer Analogie mangels vergleichbarer Interessenlage sowie fehlender Planwidrigkeit der Regelungslücke nicht vor.⁵³²

Der Regelung des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG geht es um die steuerliche Begünstigung eines Veräußerungsgewinns. Demgegenüber sollen mit § 24 Abs. 1 UmwStG Ausgliederungen selbständiger Unternehmensbereiche auf Personengesellschaften steuerneutral vorgenommen werden können.⁵³³

Zudem fehlt es an einer Planwidrigkeit, da die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes nach dem Willen des Gesetzgebers ab-

⁵²⁹ *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 114; *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 169; *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 80; a.A. Rn. 15.06, 20.06 UmwStE 2011; *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 76.

⁵³⁰ BT-Drs. 16/2710, S. 42.

⁵³¹ *Behrens*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 21 Rn. 6.

⁵³² BFH Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl. II 2009, 464, Rn. 31 ff.; *Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 24 Rn. 42; *Jäschke*, in: Lademann, UmwStG, § 24 Rn. 12; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 110; a.A.: Rn. 24.03 UmwStE 1998; Rn. 24.01 UmwStE 2011; auf die Rechtsprechung des BFH reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass. Siehe BMF Schr. v. 20.5.2009, IV C 6 – S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671; vgl. ferner *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 24 UmwStG Rn. 75; *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 24 Rn. 95; *SchlöBer/Schley*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 24 Rn. 36.

⁵³³ BFH Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl. II 2009, 464, Rn. 33.

schließenden Charakter haben.⁵³⁴ Aus der Gesetzesbegründung geht hervor, dass „darüber hinaus weitere gesetzlich nicht beschriebene Begünstigungen“ nicht gewollt waren.⁵³⁵ In § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG hat der Gesetzgeber eine dem § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG entsprechende Teilbetriebsfiktion ausdrücklich in das Gesetz aufgenommen. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auch im Anwendungsbereich des § 24 Abs. 1 UmwStG eine ausdrückliche Regelung getroffen hätte, wenn er die Geltung der Teilbetriebsfiktion gewollt hätte.⁵³⁶

Hiergegen kann auch nicht die Begründung des Regierungsentwurfs zum SEStEG angeführt werden, wonach die „zu einem Betriebsvermögen gehörende 100-Prozent-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (...) als Teilbetrieb im Sinne der Vorschrift (§ 24 Abs. 1 UmwStG)“ gelte.⁵³⁷ Da § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 durch das SEStEG nicht geändert worden ist, handelt es sich hierbei nur um die Interpretation einer bereits bestehenden Regelung und nicht um eine für die historische Auslegung bedeutsame Äußerung des ursprünglichen Gesetzgebers.⁵³⁸

Schließlich besteht mit Blick auf die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG in der Regel auch kein praktisches Bedürfnis, die Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auf den Anwendungsbereich des § 24 Abs. 1 UmwStG auszudehnen.⁵³⁹

4. Die Mitunternehmerschaft

Eine weitere gesetzlich normierte Teilbetriebsfiktion enthält § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 1 UmwStG. Danach gilt ein Mitunternehmeranteil als Teilbetrieb. Dabei steht der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils einem Mit-

⁵³⁴ Vgl. *Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 24 Rn. 11.
⁵³⁵ BT-Drs. 14/23, S. 172.

⁵³⁶ BFH Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl. II 2009, 464, Rn. 33.

⁵³⁷ BT-Drs. 16/2710, S. 50.

⁵³⁸ BFH Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl. II 2009, 464, Rn. 34: „Die nachrangige Bedeutung dieser Interpretation zeigt sich auch daran, dass es im strikten Gegensatz hierzu in der gleichen Gesetzesbegründung zu § 20 Abs. 1 UmwStG – der die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften regelt und der in Bezug auf die Beschreibung der möglichen Einbringungsobjekte wörtlich mit § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 übereinstimmt – heißt, eine zu einem Betriebsvermögen gehörende Alleinbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft gelte nicht als Teilbetrieb (BTDrucks 16/2710, S. 42).“

⁵³⁹ Vgl. *Jäschke*, in: Lademann, UmwStG, § 24 Rn. 12.

unternehmeranteil gleich.⁵⁴⁰ Angesichts des klaren Gesetzeswortlauts sollte ein Mitunternehmeranteil stets als eigenständig fiktiver Teilbetrieb angesehen werden. Mitunternehmeranteile sind nach der Rechtsprechung keine Wirtschaftsgüter im steuerrechtlichen Sinne und können dementsprechend auch keine wesentliche Betriebsgrundlage eines echten Teilbetriebs sein.⁵⁴¹

Die Teilbetriebsfiktion des § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 1 UmwStG entspricht im Wesentlichen der Gleichstellung eines Mitunternehmeranteils mit einem echten Teilbetrieb in §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Dort ist die Gleichstellung jedoch nicht als gesetzliche Fiktion ausgestaltet.⁵⁴² Die unterschiedliche Regelungstechnik führt dazu, dass ein operativer Betrieb für Zwecke des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG einen Teilbetrieb darstellt, wenn eine Körperschaft neben diesem einen fiktiven Teilbetrieb aufweist.⁵⁴³

5. Die Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG

Eine weitere gesetzlich normierte Teilbetriebsfiktion ist in § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG enthalten. Danach gelten die in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der rechtlichen und operationellen Entflechtung eines Verteilnetzes, eines Transportnetzes oder eines Betreibers von Speicheranlagen nach § 7 Abs. 1 und §§ 7a bis 10e EnWG übertragenen Wirtschaftsgüter als Teilbetrieb im Sinne der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG.⁵⁴⁴

⁵⁴⁰ Siehe Rn. 15.04, 20.11 UmwStE 2011; *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 90 m.w.N. *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 76.

⁵⁴¹ BFH Urt. v. 25.2.2010, IV R 49/08, BFHE 228, 486, BStBl. II 2010, 726, Rn. 19; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 94.

⁵⁴² *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 88.

⁵⁴³ *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 157; *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 105.

⁵⁴⁴ Zur zeitlichen Geltung vgl. *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 71; *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 58.

B. Das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie

Auf unionaler Ebene wurde der Begriff des Teilbetriebs erstmals in der Fusionsrichtlinie 1990 verwendet. Diese Richtlinie wurde mit Wirkung vom 15.12.2009 ersetzt durch die Fusionsrichtlinie 2009. Die Fusionsrichtlinie stellt für ausgewählte grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen sicher, dass stille Reserven nicht besteuert werden, soweit das übernehmende Unternehmen die Vermögenswerte fortführt.⁵⁴⁵

Zu den begünstigten teilbetriebsbezogenen Unternehmensumstrukturierungen gehören die Abspaltung gemäß Art. 2 lit. c FRL⁵⁴⁶ und die Einbringung von Unternehmensteilen gemäß Art. 2 lit. d FRL. Ein entsprechendes Teilbetriebserfordernis sollte auch in Art. 2 lit. b FRL (Vorgang der Spaltung) hineingelesen werden.⁵⁴⁷ Eine unterschiedliche Behandlung von Aufspaltung und Abspaltung könnte kaum begründet werden.⁵⁴⁸ Ferner lässt der Wortsinn der Fusionsrichtlinie eine solche Auslegung zu.⁵⁴⁹ Das Teilbetriebserfordernis kann aus der Definition der übernehmenden Gesellschaft gemäß Art. 2 lit. f FRL abgeleitet werden.⁵⁵⁰

Der unionale Teilbetriebsbegriff ist in Art. 2 lit. j FRL legaldefiniert als „die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatori-

⁵⁴⁵ Gröpl, in: Dausers, EU-Wirtschaftsrecht, 37. Lfg. 2015, J. Steuerrecht, Rn. 265; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 338 ff.; Schindler, IStR 2005, 551, 552; Benecke/Schnitger, IStR 2005, 606 ff.

⁵⁴⁶ Art. 2 lit. c FRL enthält ein doppeltes Teilbetriebserfordernis: Zum einen muss ein Teilbetrieb auf eine bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaft übertragen werden. Zum anderen muss mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben. Nicht vertieft werden soll an dieser Stelle die Frage, ob bei der Abspaltung auch Wirtschaftsgüter beim übertragenden Rechtsträger verbleiben können, die keinem Teilbetrieb zugeordnet sind. Siehe dazu Asmus, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 66 ff.; Körner, IStR 2006, 469, 471.

⁵⁴⁷ So auch Asmus, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 70; Schumacher, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 123; kritisch Körner, IStR 2006, 469, 470 f.; Gille, IStR 2007, 194, 196; Sondermann, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 122 ff.

⁵⁴⁸ Asmus, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 70.

⁵⁴⁹ Asmus, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 70; Schumacher, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 123.

⁵⁵⁰ Schumacher, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 123; Herzig/Dautzenberg/Heyeres, DB 1991, Beil. 12, 1, 15.

scher Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.“

Ausgehend von dieser Teilbetriebsdefinition wird im Folgenden das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie untersucht. Hierfür werden in einem ersten Schritt die beiden Leitentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zur Auslegung des unionalen Teilbetriebs dargestellt (siehe I.). Daran schließt sich eine eigenständige Untersuchung anhand der Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs an (siehe II.).

I. Leitentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

Die beiden Leitentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zur Auslegung des unionalen Teilbetriebs sind die Entscheidungen in der Rechtssache *Andersen og Jensen*⁵⁵¹ (siehe 1.) und in der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank*⁵⁵² (siehe 2.).

1. Rechtssache Andersen og Jensen

In der Rechtssache *Andersen og Jensen* hat der Europäische Gerichtshof eine Vorlagefrage des dänischen *Vestre Landsret* zur Auslegung des Teilbetriebs gemäß Art. 2 lit. i FRL 1990 beantwortet.⁵⁵³ Der konkrete, vom dänischen *Vestre Landsret* zu entscheidende Fall fiel nicht in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie. Gleichwohl bejahte der Europäische Gerichtshof seine Zuständigkeit unter Hinweis auf seine Rechtsprechung in der Rechtssache *Leur-Bloem*^{554, 555}.

Bezüglich der Frage nach den Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs hat der Europäische Gerichtshof festgestellt, dass die erforderliche Selbständigkeit des Teilbetriebs *in erster Linie* unter einem funktionellen Aspekt zu beurteilen sei. Der übertragene Unternehmensanteil müsse als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein. Die vorhandenen Eigenmittel des Betriebsteils müssten die Funktionsfähigkeit

⁵⁵¹ EuGH Ur. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15.

⁵⁵² EuGH Ur. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386.

⁵⁵³ EuGH Ur. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 1.

⁵⁵⁴ EuGH Ur. v. 17.7.1997, C-28/95, EU:C:1997:369.

⁵⁵⁵ EuGH Ur. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 12.

des Betriebsteils sicherstellen. Zusätzliche Investitionen oder Einbringungen dürften nicht erforderlich sein.⁵⁵⁶

In zweiter Linie sei das selbständige Funktionieren des Teilbetriebs unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen. Die finanzielle Lage des übernehmenden Rechtsträgers dürfe nicht darauf schließen lassen, dass dieser mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht aus eigenen Mitteln lebensfähig sein werde. Dies könne dann der Fall sein, wenn die Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers im Verhältnis zu den Zinsen und Tilgungsraten der aufgenommenen Schulden unzureichend erscheinen würden. Unschädlich sei hingegen die Aufnahme eines Bankkredits zu normalen Marktbedingungen durch den übernehmenden Rechtsträger, der durch ein Pfandrecht an den Aktien des übernehmenden Rechtsträgers gesichert ist.⁵⁵⁷

Für die Beurteilung der eigenständigen Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs seien die Umstände des konkreten Einzelfalls maßgebend. Die Entscheidung hierüber sei den nationalen Gerichten überlassen.⁵⁵⁸

Bezüglich der Frage nach den Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs hat der Europäische Gerichtshof festgestellt, dass die Übertragung aller zu einem Teilbetrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter erforderlich sei.⁵⁵⁹ Dementsprechend müsse auch der Betrag eines Darlehens übertragen werden, wenn die entsprechende Verbindlichkeit übertragen werde.⁵⁶⁰ Dieses Ergebnis hat der Europäische Gerichtshof auch mit dem Verbot zusätzlicher Gegenleistung begründet: Einbringende und übernehmende Gesellschaft hätten im Ausgangsfall das gleiche Ergebnis erzielt, wenn „die übernehmende Gesellschaft das Darlehen aufgenommen und anschließend

⁵⁵⁶ Zum Ganzen EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 35.

⁵⁵⁷ Zum Ganzen EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 35 ff.

⁵⁵⁸ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 37.

⁵⁵⁹ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 25; zum Teil wird in der steuerrechtlichen Literatur davon ausgegangen, dass der EuGH eine atypische Sachverhaltskonstellation zu entscheiden hatte und die Entscheidung insofern nicht verallgemeinerungsfähig sei. Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 278; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 122 f.; *Menner/Broer*, DB 2002, 815, 817 f.; vgl. ferner *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 178.

⁵⁶⁰ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 25.

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 von Unternehmensteilen im Sinne der Richtlinie“.⁵⁶¹

Unschädlich sei hingegen die Zurückbehaltung eines kleineren Aktienpakets einer dritten Gesellschaft, wenn kein Bezug zum übertragenen Teilbetrieb bestehe.⁵⁶²

2. Rechtssache Commerz-Credit-Bank

In der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank* hat der Europäische Gerichtshof eine Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs zur Auslegung der in Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL⁵⁶³ enthaltenen Formulierung Tätigkeitszweig („Zweige ihrer Tätigkeit“) beantwortet.⁵⁶⁴

Im Folgenden wird zunächst begründet, warum die Auslegung des Tätigkeitszweigs in Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL zumindest als Interpretationshilfe für die Auslegung des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie herangezogen werden kann (siehe a)). Anschließend wird auf den Inhalt der Entscheidung eingegangen (siehe b)).

a) Reichweite der Entscheidung

Die Auslegung des Tätigkeitszweigs in Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL kann zumindest als Interpretationshilfe für die Auslegung des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie herangezogen werden:⁵⁶⁵

⁵⁶¹ EuGH Ur t. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 26.

⁵⁶² EuGH Ur t. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 28.

⁵⁶³ Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL lautet: „Bis zum Inkrafttreten der vom Rat gemäß Absatz 2 zu erlassenden Bestimmung wird dieser Satz um 50 v.H. oder mehr ermäßigt, wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.“

⁵⁶⁴ EuGH Ur t. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 1.

⁵⁶⁵ So auch *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 135; *Weier*, DStR 2008, 1002, 1004; *Widmann*, in: *Widmann/Mayer*, UmwG, UmwStG, Lfg. April 2007, § 20 UmwStG Rn. R 5; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 251; *Schmitt*, in: *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 23 UmwStG Rn. 24;

Hierfür spricht in grammatikalischer Hinsicht, dass in der französischen,⁵⁶⁶ italienischen,⁵⁶⁷ niederländischen,⁵⁶⁸ spanischen,⁵⁶⁹ tschechischen,⁵⁷⁰ dänischen⁵⁷¹ und portugiesischen⁵⁷² Sprachfassung⁵⁷³ der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie und der Fusionsrichtlinie eine ähnliche Terminologie dafür verwendet wird, wofür in der deutschen Sprachfassung die Begriffe „Tätigkeitszweig“ und „Teilbetrieb“ stehen. Die unterschiedliche Terminologie in der deutschen Sprachfassung kann wohl mit einer wörtlichen Übersetzung des französischen Begriffs „branche (= Zweig) de leur activité (= einer Tätigkeit)“ erklärt werden.⁵⁷⁴

Für eine übereinstimmende Auslegung kann bei historischer Betrachtung angeführt werden, dass sowohl der Kommissionsvorschlag zur Fusionsrichtlinie⁵⁷⁵ als auch die Endfassung der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie im Jahr 1969 veröffentlicht wurden und in den Begründungserwägungen des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie ausdrücklich

Herzig, IStR 1994, 1, 3 f.; *Thömmes*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 47, 48; *Blumers/Kramer*, DB 1993, 852, 856 f.; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 175 f.; *Wassermeyer*, EuZW 1992, 738; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 49; kritisch *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 592 f.; *Greil*, StuW 2011, 84, 89; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 24; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 171.

⁵⁶⁶ Französisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „branches de leur activité“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „branche d’activité“ übersetzt.

⁵⁶⁷ Italienisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „rami della loro attività“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „ramo d’attività“ übersetzt.

⁵⁶⁸ Niederländisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „takken van bedrijvigheid“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „tak van bedrijvigheid“ übersetzt

⁵⁶⁹ Spanisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „ramas de su actividad“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „rama de actividad“ übersetzt.

⁵⁷⁰ Tschechisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „oblastí své činnosti“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „oblastí činnosti“ übersetzt.

⁵⁷¹ Dänisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „flere dele af deres virksom“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „en gren af en virksomhed“ übersetzt.

⁵⁷² Portugiesisch: Der Begriff „Zweige ihrer Tätigkeit“ wird mit „ramos da sua actividade“, der Begriff „Teilbetrieb“ mit „ramo de actividade“ übersetzt.

⁵⁷³ Eine rechtsvergleichende Untersuchung zur Behandlung des Teilbetriebs durch die Mitgliedstaaten Dänemark, Frankreich, Österreich, Schweden sowie einiger osteuropäischer Staaten ist zu finden bei *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 159 ff.

⁵⁷⁴ Vgl. *Herzig*, IStR 1994, 1, 3; *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 592 f.

⁵⁷⁵ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/1 ff.

auf die Kapitalverkehrsteuerrichtlinie eingegangen wurde: „Die die Gesellschaftssteuer und die Umsatzsteuer betreffenden Probleme wurden in befriedigender Weise im Rahmen der vom Rat bereits angenommenen Richtlinien gelöst“.⁵⁷⁶

Dass der historische Richtliniengeber von einem übereinstimmenden Begriffsverständnis ausging, kann auch durch die Stellungnahme des Rechtsausschusses zum Kommissionsvorschlag zur Fusionsrichtlinie gezeigt werden: „Im Interesse der Einheitlichkeit des Gemeinschaftsrechts wäre es jedoch wünschenswert, daß den genannten Begriffsbestimmungen (Begriffsbestimmungen in Art. 2, Anm. d. Verf.) eine allgemeine und endgültige Bedeutung zukommt. Der Rechtsausschuss hat daher den Vertreter der Kommission der Gemeinschaften gefragt, ob die Kommission den Bestimmungen von Art. 2 eine solche Bedeutung beilegt. Der Vertreter der Kommission antwortete, es sei zunächst kein wesentlicher Grund ersichtlich, weshalb der gegebenen Begriffsbestimmung nicht eine allgemeine Bedeutung zukommen sollte“.⁵⁷⁷

Schließlich sprechen teleologische Argumente für eine einheitliche Auslegung der Begriffe „Tätigkeitszweig“ und „Teilbetrieb“.⁵⁷⁸ Mit der steuerlichen Begünstigungsvorschrift des Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL soll „die Umorganisation von Unternehmen und insbesondere die Zusammenlegung verschiedener Einheiten innerhalb eines Unternehmens, die gleiche oder sich ergänzende Tätigkeiten ausüben, erleichtert“ werden.⁵⁷⁹ Diese Zielrichtung stimmt mit der Zielrichtung der Fusionsrichtlinie überein, wonach wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen geschaffen werden sollen, „um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer

⁵⁷⁶ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/1 ff.

⁵⁷⁷ Siehe dazu die Stellungnahme des Herrn Carcassonne im Namen des Rechtsausschusses vom 11.6.1969, Dok.-Nr. 206/69, Anlage 2 (abrufbar unter: http://www.steuerrrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Richtlinien/FusionsRL/Rechtstexte/DE/Parlament_FusionsRL_DE.pdf, zuletzt am 1.2.2019).

⁵⁷⁸ Siehe *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 48; *Blumers/Kramer*, DB 1993, 852, 857; *Herzig*, IStR 1994, 1, 3; kritisch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 248.

⁵⁷⁹ EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 11.

Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen“.⁵⁸⁰

Die ähnliche teleologische Zielrichtung von Kapitalverkehrsteuerrichtlinie und Fusionsrichtlinie spricht dafür, die in den Richtlinien enthaltenen ähnlichen Formulierungen nicht losgelöst voneinander auszulegen. Im Ergebnis sollte die Auslegung des Tätigkeitszweigs in Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL daher zumindest als Interpretationshilfe für die Auslegung des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie herangezogen werden können.

b) Inhalt der Entscheidung

Der Europäische Gerichtshof definiert den Begriff des Tätigkeitszweigs gemäß Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL als einen Unternehmensteil, „der eine organisierte Gesamtheit von Vermögensgegenständen und Personen darstellt, die zur Durchführung einer bestimmten Tätigkeit beitragen können“.⁵⁸¹

Auf das Merkmal einer gewissen Selbständigkeit im Sinne einer Abgrenzung der von einem Unternehmensteil ausgeübten Tätigkeit von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens komme es dabei nicht an. Der Europäische Gerichtshof führt in diesem Zusammenhang aus, „dass die im Fall der Einbringung eines oder mehrerer Tätigkeitszweige gewährte Steuervergünstigung nicht von der Anzahl 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“.⁵⁸²

Zudem hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass die Unternehmenseinheit keine juristische Person sein müsse. Der Mangel der Rechtspersönlichkeit hindere diese nicht daran, wirtschaftlich tätig zu sein. Schließlich sei unschädlich, wenn die ausgeübte Tätigkeit mit von der Zentrale bereitgestellten Mitteln finanziert oder von der betreffenden Einheit in Durchführung von Weisungen der Zentrale ausgeübt werde.

⁵⁸⁰ Erwägungsgrund Nr. 2 FRL.

⁵⁸¹ EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 12.

⁵⁸² EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 14.

Für die Beurteilung eines Tätigkeitszweiges komme es allein auf die Ausübung der Tätigkeit an.⁵⁸³

3. Zwischenergebnis

Die Auswertung der Entscheidungsgründe in der Rechtssache *Andersen og Jensen* spricht dafür, die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in erster Linie unter einem funktionellen und in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen. Entscheidend sind dabei die Umstände des konkreten Einzelfalls. Ferner legen die Entscheidungsgründe nahe, dass alle zu einem Teilbetrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden müssen.

Die Auswertung der Entscheidungsgründe in der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank* spricht dafür, dass es für das Vorliegen des unionalen Teilbetriebs nicht auf das Merkmal der gewissen Selbständigkeit im Sinne einer Abgrenzung der von einem Unternehmensteil ausgeübten Tätigkeit von der übrigen Tätigkeit des Gesamtunternehmens ankommt. Hinsichtlich der Anforderungen an das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit legen die Entscheidungsgründe nahe, dass der Teilbetrieb keine juristische Person sein muss und dass die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit mit von der Zentrale bereitgestellten Mitteln finanziert und in Durchführung von Weisungen der Zentrale ausgeübt werden darf.

II. Untersuchung anhand der Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs

Im Folgenden wird das unionale Teilbetriebsverständnis anhand der Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs untersucht. Der Europäische Gerichtshof ist gemäß Art. 19 Abs. 1 UAbs. 1 S. 2 EUV zur letztverbindlichen Auslegung des Unionsrechts berufen. Er bestimmt damit auch, wie das Unionsrechts auszulegen ist.⁵⁸⁴ Dabei greift der Europäische Gerichtshof auf Kriterien zurück, die den bekannten Kriterien

⁵⁸³ EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 16.

⁵⁸⁴ *Heiderhoff*, Europäisches Privatrecht, Rn. 105.

Savignys entsprechen:⁵⁸⁵ grammatikalische Auslegung (siehe 1.), historische Auslegung (siehe 2.), systematische Auslegung (siehe 3.) sowie teleologische Auslegung (siehe 4.).

1. Grammatikalische Auslegung

Der Wortlaut des Gesetzes bildet auch im Unionsrecht den Ausgangspunkt der Auslegung.⁵⁸⁶ Die Begriffe des Unionsrechts sind autonom, das heißt aus sich selbst heraus auszulegen.⁵⁸⁷ Der Rechtsanwender muss sich von der aus dem nationalen Recht bekannten Terminologie lösen.⁵⁸⁸

Die Auslegung von Unionsrecht wird durch die Besonderheit der Sprachenvielfalt erschwert.⁵⁸⁹ Es besteht keine allgemeine Vorrangregel bestimmter Sprachfassungen.⁵⁹⁰ Die grammatikalische Auslegung einer unionsrechtlichen Bestimmung erfordert einen Vergleich ihrer sprachlichen Fassungen.⁵⁹¹ Falls die verschiedenen sprachlichen Fassungen voneinander abweichen, muss das „richtige“ Auslegungsergebnis mithilfe anderer Interpretationsmethoden ermittelt werden.⁵⁹²

Der Begriff des Teilbetriebs wird in Art. 2 lit. j FRL legaldefiniert. Auf eine komperative Untersuchung der Teilbetriebsdefinitionen in den 23

⁵⁸⁵ *Thiele*, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 1; *Streinz*, Europarecht, Rn. 625; *Pechstein/Drechsler*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 7 Rn. 16 ff.; dies wird in der Literatur teilweise auch anders gesehen. Zum Streitstand siehe *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, S. 76 ff. m.w.N.; siehe dazu auch S. 9.

⁵⁸⁶ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 23.3.2000, C-208/98, EU:C:2000:152, Rn. 18; ferner *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 9 Rn. 170 m.w.N.; *Tridimas*, E.L.Rev. 1996, 199, 203 f.; *Bengoetxea*, E.L.Rev. 2015, 184, 206.

⁵⁸⁷ Siehe S. 9.

⁵⁸⁸ Die unionsrechtliche Begriffsbildung kann damit von den einzelnen nationalen Auslegungsergebnissen abweichen, *Thiele*, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 2; *Tridimas*, E.L.Rev. 1996, 199, 203 f. Dies gilt selbst in solchen Fällen, in denen eine unionsrechtliche Vorschrift ersichtlich am Vorbild eines nationalen Rechtsinstituts orientiert ist. Vgl. dazu *Buck*, Über die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft, S. 167.

⁵⁸⁹ Siehe S. 9 f.; vgl. auch *Thiele*, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 2 ff.

⁵⁹⁰ Siehe S. 9 f.

⁵⁹¹ Siehe EuGH Urt. v. 6.10.1982, 283/81, EU:C:1982:335, Rn. 18; EuGH Urt. v. 17.12.1998, C-236/97, EU:C:1998:617, Rn. 25.

⁵⁹² Siehe EuGH Urt. v. 27.10.1977, 30/77, EU:C:1977:172, Rn. 13 f.; EuGH Urt. v. 21.6.2012, C-294/11, EU:C:2010:382, Rn. 27; EuGH Urt. v. 29.4.2010, C-340/08, EU:C:2010:232, Rn. 44; *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 340; *Grundmann*, Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Europäischen Gerichtshof, S. 231.

verschiedenen Sprachfassungen der Fusionsrichtlinie kann verzichtet werden, da keine Anhaltspunkte für erhebliche Unterschiede bestehen. Dies zeigt ein beispielhafter Vergleich mit der französischen,⁵⁹³ englischen,⁵⁹⁴ spanischen,⁵⁹⁵ portugiesischen,⁵⁹⁶ italienischen⁵⁹⁷ und niederländischen⁵⁹⁸ Sprachfassung.

Im Folgenden wird anhand des Wortlauts der Fusionsrichtlinie untersucht, welche Anforderung an das Vorliegen (siehe a)) und an die Übertragung eines Teilbetriebs (siehe b)) zu stellen sind.

a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Bei grammatikalischer Auslegung bildet das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit das zentrale Tatbestandsmerkmal der Teilbetriebsdefinition in Art. 2 lit. j FRL (siehe aa)). Entscheidend sind die Verhältnisse des übertragenden Rechtsträgers (siehe bb)). Das Merkmal der organischen Geschlossenheit kann in das Tatbestandsmerkmal „Unternehmensteil“ hineingelesen werden. Mit diesem Tatbestandsmerkmal lässt sich ferner begründen, dass rein vermögensverwaltende Tätigkeiten keinen Teilbetrieb bilden können (siehe cc)). Auf die Merk-

⁵⁹³ Französisch: „branche d'activité: l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.“

⁵⁹⁴ Englisch: „‘branch of activity’ shall mean all the assets and liabilities of a division of a company which from an organizational point of view constitute an independent business, that is to say an entity capable of functioning by its own means.“

⁵⁹⁵ Spanisch: „rama de actividad: el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.“

⁵⁹⁶ Portugiesisch: „‘Ramo de actividade’: conjunto de elementos do activo e do passivo de um departamento de uma sociedade, que constituem, do ponto de vista organizacional, uma exploração autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios.“

⁵⁹⁷ Italienisch: „ramo d'attività: il complesso degli elementi attivi e passivi di un settore di una società che costituiscono, dal punto di vista organizzativo, un'azienda indipendente, cioè un complesso capace di funzionare con i propri mezzi.“

⁵⁹⁸ Niederländisch: „tak van bedrijvigheid: het totaal van de activa en passiva van een afdeling van een vennootschap die uit organisatorisch oogpunt een onafhankelijke exploitatie vormen, dat wil zeggen een geheel dat op eigen kracht kan functioneren.“

male der gewissen Selbständigkeit und der originär gewerblichen Tätigkeiten kommt es auf unionaler Ebene nicht an (siehe dd)).

aa) **Eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller und finanzieller Hinsicht**

Das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit ist das zentrale Tatbestandsmerkmal des unionalen Teilbetriebsbegriffs.⁵⁹⁹ Nach Art. 2 lit. j FRL müssen die in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter „in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.“ Das Merkmal des in organisatorischer Hinsicht selbständigen Betriebs wird durch das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit konkretisiert. Beide Merkmale werden synonym verwendet und stehen in einem Verhältnis der Nebenordnung. Sie bilden keine inhaltsverschiedenen kumulativen Erfordernisse.⁶⁰⁰

Von einer eigenständig funktionsfähigen Einheit kann ausgegangen werden, wenn diese auch ohne die Hilfe des Gesamtunternehmens ihrem Zweck entsprechend funktionieren kann.⁶⁰¹ Das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit sollte insofern unter einem funktionellen Aspekt beurteilt werden.⁶⁰² Der Zweck eines Unternehmensteils liegt in der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine eigenständig funktionsfähige Einheit muss daher über eine entsprechende Organisation und die entsprechenden Wirtschaftsgüter verfügen, die für die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit erforderlich sind.

Die Teilbetriebsdefinition des Art. 2 lit. j FRL stellt auch auf die passiven Wirtschaftsgüter des Unternehmensteils ab. Schulden und Verbindlichkeiten haben in funktioneller Hinsicht keinen unmittelbaren Einfluss auf die Frage, ob das von dem Unternehmensteil verkörperte unter-

⁵⁹⁹ *Herzig/Förster*, DB 1992, 911, 913; *Herzig*, IStR 1994, 1, 2; *Blumers*, DB 2001, 722, 725; kritisch *Karsten*, DStR 1992, 914, 916; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 135.

⁶⁰⁰ *Strobl-Haarmann*, in: FS: Widmann, S. 553, 556; *Herzig*, IStR 1994, 1, 2 f.; *Herzig/Förster*, DB 1992, 911, 913.

⁶⁰¹ Siehe dazu die Definition „funktionsfähig“ auf Duden online (abrufbar unter: <http://www.duden.de/node/641753/revisions/1644409/view>, zuletzt am 1.2.2019).

⁶⁰² Siehe auch *Strobl-Haarmann*, in: FS: Widmann, S. 553, 556; *Hahn*, IStR 1998, 326, 328 mit dem Hinweis auf die französische Rechtslage.

nehmerische Engagement ausgeübt werden kann. Dies spricht dafür, dass die Richtlinie auch eine Beurteilung der eigenständigen Funktionsfähigkeit auch unter finanziellen Aspekten verlangt.⁶⁰³

**bb) Beurteilungsperspektive:
übertragender Rechtsträger**

Grammatikalische Argumente sprechen dafür, bei der Beurteilung der eigenständigen Funktionsfähigkeit auf die Perspektive des übertragenden Rechtsträgers abzustellen. Nur bei diesem können die Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Übertragung „vorhanden“ sein.⁶⁰⁴ Zudem wird der Teilbetrieb in Art. 2 lit. d FRL als Untereinheit des Betriebs der einbringenden Gesellschaft („ihren Betrieb“) behandelt und muss dementsprechend schon bei der einbringenden Gesellschaft vorgelegen haben.⁶⁰⁵

**cc) Unternehmensteil:
organische Geschlossenheit und Ausschluss rein
vermögensverwaltender Tätigkeiten**

Nach Art. 2 lit. j FRL muss es sich bei einem Teilbetrieb um einen „Unternehmensteil“ handeln. Aus dem Tatbestandsmerkmal Unternehmensteil kann abgeleitet werden, dass die in dem Teilbetrieb vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter eine organisch geschlossene Gesamtheit bilden müssen.⁶⁰⁶ Einzelne oder mehrere unzusammenhängende Betriebsmittel sind kein Unternehmensteil. Erforderlich ist der Zusammenschluss mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer organisch geschlossenen wirtschaftlichen Einheit.

Die Formulierung „Unternehmensteil“ legt ferner nahe, dass in dem Teilbetrieb eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werden muss.

⁶⁰³ Der Wortlaut von Art. 2 lit. j FRL 2009 enthält hingegen keinen Hinweis, die eigenständige Funktionsfähigkeit auch unter einem personellen Aspekt zu beurteilen. Siehe dazu *Wassermeyer*, EuZW 1992, 738.

⁶⁰⁴ *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStG, 5. Aufl. 2003, § 23 Rn. 11; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 23 UmwStG Rn. 32; a.A: *Widmann*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. April 2007, § 20 UmwStG Rn. R 5.

⁶⁰⁵ *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 602; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 23 UmwStG Rn. 32.

⁶⁰⁶ *Herzig*, IStR 1994, 1, 2.

Charakteristisch für jede unternehmerische Tätigkeit ist, dass der Unternehmer versucht, mittels seines kaufmännischen Geschicks eine Mehrung des eingesetzten Vermögens herbeizuführen.⁶⁰⁷ Dem würde es nicht gerecht, die bloße Verwaltung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten als unternehmerische Tätigkeit einzuordnen.⁶⁰⁸

dd) Keine Merkmale der gewissen Selbständigkeit und der originär gewerblichen Tätigkeit

Die Merkmale der gewissen Selbständigkeit im Sinne einer Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit von den übrigen Tätigkeiten des übertragenden Rechtsträger sowie der originär gewerblichen Tätigkeit sind in der Teilbetriebsdefinition des Art. 2 lit. j FRL nicht angelegt.⁶⁰⁹

Insbesondere kann das Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit nicht in das Merkmal Unternehmensteil hineingelesen werden. Der Begriff „Unternehmensteil“ ist ein Kompositum:

Dabei bestimmt der Wortteil „Unternehmen“ die Hauptkategorie, welcher der Begriff zuzuordnen ist.⁶¹⁰ Unter einem Unternehmen versteht man im Bereich der Wirtschaft eine wirtschaftlich-finanzielle und rechtliche Einheit, die auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist.⁶¹¹ Die wirtschaftlich-finanzielle Einheit des Unternehmens wird durch eine kaufmännische Unternehmensrechnung hergestellt. Die rechtliche Einheit wird durch Handelsnamen und Rechtsform charakterisiert.⁶¹²

⁶⁰⁷ *Kaminski/Strunk*, Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten, S. 15.

⁶⁰⁸ Vgl. BFH Urt. v. 11.10.2012, IV R 32/10, BFHE 239, 248, BStBl II 2013, 538, Rn. 27; *Albrecht*, in: Haritz/Benkert, UmwStG, § 23 Rn. 115; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 101 f.; kritisch *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 145.

⁶⁰⁹ *Herzig*, IStR 1994, 1, 3; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 146.

⁶¹⁰ Vgl. *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 79.

⁶¹¹ VG Frankfurt Urt. v. 15.11.2012, 1 K 1540/12.F, ZNER 2013, 86, Rn. 34; *Gabler Wirtschaftslexikon*, Artikel „Unternehmung“.

⁶¹² VG Frankfurt Urt. v. 15.11.2012, 1 K 1540/12.F, ZNER 2013, 86, Rn. 34.

Der Wortteil „Teil“ konkretisiert als Bestimmungswort einen besonderen Ausschnitt des Unternehmens.⁶¹³ Als Teil eines Unternehmens kann jede beliebige Untereinheit eines Unternehmens definiert werden. Es gibt keine allgemein gültigen Kriterien, was als Untereinheit eines Unternehmens eingestuft werden kann. Es kann nicht auf das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht abgestellt werden, da nicht nur das Unternehmen als Ganzes der Gewinnerzielung dient, sondern auch alle Untereinheiten des Unternehmens, sofern diese die gesamtunternehmerischen Ziele fördern. Es kann auch nicht auf wirtschaftlich-finanzielle Aspekte abgestellt werden, da kaufmännische Unternehmensrechnungen faktisch für jeden beliebigen Unternehmensteil erstellt werden könnten. Schließlich kann nicht auf rechtliche Kriterien abgestellt werden, da Handelsname und Rechtsform nur auf das ganze Unternehmen bezogen sind. Entscheidend ist daher die jeweils verfolgte organisatorische Zielrichtung, die mit der Identifikation von Unternehmensteilen verfolgt wird.⁶¹⁴

b) Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung

Hinsichtlich der Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung sprechen grammatikalische Argumente dafür, dass die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden muss, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugerechnet werden können. (siehe aa)). Ferner ist die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend (siehe bb)).

aa) Grundsatz der Totaltransaktion

Die Unterscheidung zwischen funktional wesentlichen und unwesentlichen Betriebsgrundlagen ist im Wortlaut der Art. 2 lit. b, c, d, 4 Abs. 1, 9 FRL nicht angelegt.⁶¹⁵ Vielmehr legt die Formulierung in Art. 2 lit. d FRL

⁶¹³ Vgl. *Fischer*, Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs, S. 79.

⁶¹⁴ Siehe zum Ganzen VG Frankfurt Ur. v. 15.11.2012, 1 K 1540/12.F, ZNER 2013, 86, Rn. 35.

⁶¹⁵ *Herlinghaus*, in: FS Meilicke, 2010, S. 159, 170 f.; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 99; *Menner/Broer*, DB 2002, 815, 817; *Weier*, DStR 2008, 1002; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 149.

„ihren Betrieb insgesamt (...) einbringt“ nahe, dass auch der gesamte Teilbetrieb eingebracht werden muss.

Zu einem Teilbetrieb gehört nach Art. 2 lit. j FRL „die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhanden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen“. Dabei stehen die Merkmale der „Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“ und der „aus eigenen Mittel funktionsfähigen Einheit“ nicht gleichgeordnet nebeneinander. Beide Merkmale sind durch einen erklärenden Relativsatz verbunden.⁶¹⁶ Mithin gehören zu einem Teilbetrieb alle Wirtschaftsgüter, die dessen eigenständige Funktionsfähigkeit anzeigen.⁶¹⁷ Die Wirtschaftsgüter, die in einer klaren Verbindung zum Teilbetrieb stehen und dessen eigenständige Funktionsfähigkeit anzeigen, können dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden.⁶¹⁸

Grammatikalische Argumente sprechen somit für die Übertragung der Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuzuordnen sind (*Grundsatz der Totaltransaktion*).⁶¹⁹ Wirtschaftsgüter, welche dem Teilbetrieb nicht nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können und die dementsprechend keinerlei Einfluss auf die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs haben, müssen hingegen nicht übertragen werden.⁶²⁰

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Teilbetriebsdefinition des Art. 2 lit. j FRL ausdrücklich auf die passiven Wirtschaftsgüter abstellt. Verbindlichkeiten und Schulden zeigen praktisch nie die eigenständige Funktionsfähigkeit eines Unternehmens an. Sie können al-

⁶¹⁶ Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 281; Strobl-Haarmann, in: FS Widmann, S. 553, 556.

⁶¹⁷ Siehe insbesondere die englische, französische und italienische Sprachfassung des Schlussantr. GA Tizzano, C-43/00, EU:C:2001:436, Rn. 22.

⁶¹⁸ Vgl. Herzig/Dautzenberg/Heyeres, DB 1991, Beil. zu Heft 41, 3, 6; Strobl-Haarmann, in: FS Widmann, S. 553, 556; Neumann/Benz, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 177 f. gehen mangels ausdrücklicher Definition der wirtschaftlich zuordnenbaren Wirtschaftsgüter von einem großen Ermessensspielraum bei der Zuordnung der Wirtschaftsgüter aus, der im Einzelfall nur durch eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung entsprechend ausgefüllt werden kann.

⁶¹⁹ Vgl. Rn. 15.07, 20.06 UmwStE 2011.

⁶²⁰ Blumers, BB 2011, 2204, 2006; Herzig/Dautzenberg/Heyeres, DB 1991, Beil. zu Heft 41, 3, 6; Sonderrmann, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 149 ff.

lerdings mit aktiven Wirtschaftsgütern des Teilbetriebs in einem unmittelbaren Funktionszusammenhang stehen.⁶²¹ Da der Wortlaut von Art. 2 lit. j FRL auf die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter abstellt, ist davon auszugehen, dass auch passive Wirtschaftsgüter einem Teilbetrieb zugeordnet werden, wenn sie mit einem aktiven Wirtschaftsgut in einem unmittelbaren Funktionszusammenhang stehen.⁶²²

bb) Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend

Der Wortlaut der Fusionsrichtlinie verlangt nicht zwingend eine *Eigentumsübertragung*. Nach Art. 2 lit. b, c, d FRL kommt es auf die Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebs an. Nach dem Rechtsverständnis anderer Mitgliedstaaten können auch Nutzungsrechte *übertragen* werden.⁶²³ Es wäre daher mit dem Wortlaut der Fusionsrichtlinie vereinbar, wenn dem übernehmenden Rechtsträger an einzelnen Wirtschaftsgütern des Teilbetriebs nur ein langfristiges Nutzungsrecht eingeräumt wird.⁶²⁴

cc) Kein Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit

Das Merkmal der Einstellung der bisher in dem Teilbetrieb ausgeübten Tätigkeiten durch den übertragenden Rechtsträger ist im Wortlaut der Fusionsrichtlinie nicht angelegt.⁶²⁵

⁶²¹ Vgl. *Rasche*, GmbHR 2012, 149, 153.

⁶²² Ein Funktionszusammenhang kann zum Beispiel angenommen werden bei Schulden, die zur Finanzierung der Anschaffung eines Wirtschaftsguts aufgenommen werden oder bei Schulden, die dinglich durch ein Sicherungsgut gesichert sind. Siehe dazu *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. Januar 2014, § 15 UmwStG Rn. 25.

⁶²³ *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 159; *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 59 f.

⁶²⁴ *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 164; kritisch *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.10.

⁶²⁵ Vgl. *Herzig*, IStR 1994, 1, 3; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 146.

2. Historische Auslegung

Bei der Auslegung von unionalem Sekundärrecht arbeitet der Europäische Gerichtshof zumindest dann mit historischen Argumenten, wenn diese ein von ihm für richtig erkanntes, auf grammatikalische, systematische oder teleologische Erwägungen gestütztes Ergebnis bestätigen.⁶²⁶

Den Willen des historischen Gesetzgebers ermittelt der Europäische Gerichtshof zum einen anhand des historischen Normumfelds, vor dessen Hintergrund die jeweils auszulegende Regelung ergangen ist.⁶²⁷ Zum anderen misst der Europäische Gerichtshof den nach Art. 296 UAbs. 2 AEUV vorgesehenen Begründungserwägungen eine zentrale Bedeutung bei.⁶²⁸ Diese enthalten auch leitende Maßstäbe zur teleologischen Auslegung des jeweiligen Rechtsakts und sind im Grenzbereich zwischen historischer und teleologischer Auslegung angesiedelt.⁶²⁹ Auf die Begründungserwägungen der Fusionsrichtlinie wird im Rahmen der teleologischen Auslegung eingegangen.⁶³⁰

Um den Willen des historischen Richtliniengebers zu ermitteln, greift der Europäische Gerichtshof ferner auf Gesetzgebungsmaterialien, wie etwa Kommissionsvorschläge,⁶³¹ Stellungnahmen des Parlaments,⁶³² Stellungnahmen von Ausschüssen,⁶³³ Protokollerklärungen des Rates,

⁶²⁶ Siehe EuGH Urt. v. 21.5.2015, C-322/14, EU:C:2015:334, Rn. 35; EuGH Urt. v. 3.10.2013, C-298/12, EU:C:2013:630, Rn. 27 f.; EuGH Urt. v. 23.04.2009, C-533/07, EU:C:2009:257, Rn. 20 f.; zu der Frage, ob der historischen Auslegung neben dieser Bestätigungsfunktion auch allgemein ein erhebliches Gewicht beizumessen ist siehe *Leisner*, EuR 2007, 689, 698 ff. Für die Zwecke dieser Arbeit kann diese Frage offen bleiben, da die im Rahmen der historischen Auslegung gewonnenen Erkenntnisse das auf grammatikalische, systematische oder teleologische Erwägungen gestützte Ergebnis bestätigen.

⁶²⁷ Siehe z.B. EuGH Urt. 21.6.2012, C-294/11, EU:C:2012:382, Rn. 33; EuGH Urt. v. 17.2.2011, C-283/09, EU:C:2011:85 Rn. 65; siehe ferner *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 388 m.w.N.; mithilfe des historischen Normumfelds wurde bereits begründet, dass die Auslegung des Tätigkeitszweigs gemäß Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL zumindest als Interpretationshilfe für die Auslegung des unionalen Teilbetriebs herangezogen werden kann. Siehe S. 108 ff.

⁶²⁸ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 23.04.2009, C-533/07, EU:C:2009:257, Rn. 20 f.; EuGH Urt. v. 27. 6. 2006, C-540/03, EU:C:2006:429, Rn. 38; siehe ferner *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 388 m.w.N.

⁶²⁹ *Caspar*, in: Spindler/Stilz, AktG, Art. 9 SE-VO, Rn. 17; *Hess*, Europäisches Zivilprozessrecht, S. 156.

⁶³⁰ Siehe S. 134 ff.

⁶³¹ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 16.12.2008, C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 64.

⁶³² Siehe z.B. EuGH Urt. v. 16.10.2003, C-363/01, EU:C:2003:548, Rn. 50.

⁶³³ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 30.5.1998, C-215/97, EU:C:1998:189, Rn. 11.

Ratsbeschlüsse,⁶³⁴ Protokolle von Ratssitzungen⁶³⁵ oder Gemeinsame Standpunkte,⁶³⁶ zurück.⁶³⁷

Für die historische Auslegung des unionalen Teilbetriebsbegriffs ist lediglich der Kommissionsvorschlag zur Fusionsrichtlinie 1990⁶³⁸ von Bedeutung. Die sonstigen Gesetzgebungsmaterialien zur Fusionsrichtlinie 1990,⁶³⁹ zur Fusionsrichtlinie 2005⁶⁴⁰ sowie zur Fusionsrichtlinie 2009⁶⁴¹ enthalten keine relevanten Informationen.

⁶³⁴ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 8.6.2000, C-375/98, EU:C:2000:302, Rn. 26.

⁶³⁵ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 7.2.1979, C-136/78, EU:C:1979:34, Rn. 25 f.

⁶³⁶ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 17.4.2008, C-404/06, EU:C:2008:231, Rn. 30.

⁶³⁷ Der Gesetzesanwender ist dabei mit dem Problem konfrontiert, dass die Gesetzgebungsmaterialien (vor allem des Primärrechts) oftmals nicht oder nur erschwert zugänglich sind. Siehe dazu *Thiele*, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 6; *Leisner*, EuR 2007, 689, 695 f. Die beschriebenen Zugänglichkeitsprobleme bestehen zumindest seit dem Vertrag von Amsterdam nicht gleichermaßen für die Materialien des unionalen Sekundärrechts. Art. 15 Abs. 3 AEUV verbürgt das Recht auf Zugang zu Dokumenten der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union. Die Details sind in Art. 10 und Anhang II der Geschäftsordnung des Rats geregelt. Siehe dazu *Ruffert*, in: *Callies/Ruffert*, EUV, AEUV, Art. 240 AEUV Rn. 6.

⁶³⁸ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/1 ff.

⁶³⁹ Zu den hier untersuchten Gesetzgebungsmaterialien der FRL 1990 gehören: Stellungnahme des Europäischen Parlaments – erste Lesung vom 29.4.1969, Abl. 1969, C-51/12; Stellungnahme des Herrn Carcassonne im Namen des Rechtsausschusses vom 11.6.1969, Dok.-Nr. 206/69, Anlage 2; Stellungnahme des Herrn Bousch im Namen des Wirtschaftsausschusses vom 17.7.1969, Dok.-Nr. 206/69, Anlage 1; Bericht des Herrn Artzinger im Namen des Finanz- und Haushaltsausschusses vom 3.2.1970, Dok.-Nr. 206/69; Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 1.8.1970, Abl. 1970, C-100/4; Entschließung des Rates über die Industriepolitik vom 17.12.1973, Abl. 1973, C-117/1; Mitteilung der Kommission an den Rat vom 23.7.1975, Kom 1975, 391, Nr. 51975DC0391; Mitteilung der Kommission an den Rat vom 29.4.1980, Kom 1980, 203; Mitteilung der Kommission an den Rat vom 29.9.1983, Kom 1983, 578, Nr. C 51983DC0578; das Dokument mit der Dok.-Nr. 206/69 ist abrufbar unter: http://www.steuerrrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Richtlinien/FusionsRL/Rechtstexte/DE/Parlament_FusionsRL_DE.pdf, zuletzt am 1.2.2019.

⁶⁴⁰ Zu den untersuchten Gesetzgebungsmaterialien der FRL 2005 gehören: Kommissionsvorschlag vom 17.10.2003, KOM 2003, 613, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 15.12.2003, Nr. 16114/03, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 22.1.2004, Nr. 5476/04, 2003/0239; Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 30.4.2004, Abl. 2004, C-110/30; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 5.3.2004, Nr. 7070/04, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 9.3.2004, Nr. 7077/04, 2003/0239; Bericht des Europäischen Parlaments vom 26.2.2004, Nr. A5-0121/2004; Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 10.3.2004, Nr. P5_TA(2004)0159; Vermerk des Vorsitzes für

Die Verwendung des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990⁶⁴² ist im Rahmen einer genetischen Untersuchung der Fusionsrichtlinie problemlos möglich. Das Gesetzgebungsverfahren wird in der Europäischen Union grundsätzlich durch einen Vorschlag der Kommission in Gang gesetzt (Art. 17 Abs. 2 EUV).⁶⁴³ Der später verabschiedete Rechtsakt kann daher nur vor diesem Hintergrund adäquat verstanden werden. Textliche Differenzen zwischen Kommissionsvorschlag und später verabschiedetem Rechtsakt bezwecken regelmäßig auch inhaltliche Unterschiede.⁶⁴⁴

Im Folgenden wird anhand des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990⁶⁴⁵ ermittelt, welche Anforderungen der historische Richtliniengeber an das Vorliegen eines Teilbetriebs (siehe a)) und an die Übertragung eines Teilbetriebs (siehe b)) stellen wollte.

die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 25.3.2004, Nr. 7836/04, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 8.4.2004, Nr. 8292/04, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 3.5.2004, Nr. 9093/04, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 16.6.2004, Nr. 10619/04, 2003/0239; Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 6.8. 2004, Nr. 11873/04, 2003/0239; Vermerk des Generalsekretariats für den AStV/Rat vom 29.11.2004, Nr. 15398/04, 2003/023; Beratungsergebnisse der Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 25.11.2004, Nr. 15341/04, 2003/0239; Korrigendum zu den Beratungsergebnissen der Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) vom 25.11.2004, Nr. 15341/04, 2003/0239; Vermerk des Generalsekretariats für den AStV/Rat vom 3.2.2005, Nr. 6000/05, 2003/0239; Addendum zur 2638. Tagung des Rates vom 8.3.2005, Nr. 6504/05, ADD 1.

⁶⁴¹ Zu den hier untersuchten Gesetzgebungsmaterialien der FRL 2009 gehören: Vorschlag einer Richtlinie des Rates vom 29.7.2008, KOM 2008, 492; Bericht des Europäischen Parlaments vom 17.12.2008, Nr. A6-511/2008; Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 30.4.2009, Abl. 2009, C-100/153.

⁶⁴² Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/1 ff.

⁶⁴³ *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 396.

⁶⁴⁴ *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 397.

⁶⁴⁵ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/1 ff.

**a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs:
Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in finanzieller
Hinsicht**

Historische Argumente sprechen dafür, die eigenständige Funktionsfähigkeit auch unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen. In Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 6 des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990⁶⁴⁶ wurde der Teilbetrieb definiert als „Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die in *technischer Hinsicht* einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen“.⁶⁴⁷ In der später verabschiedeten Fusionsrichtlinie 1990 hat der Richtliniengeber die Formulierung „in technischer Hinsicht“ in Art. 2 lit. i FRL 1990 durch die Formulierung „in organisatorischer Hinsicht“ ersetzt.⁶⁴⁸ Die nachgestellte Erläuterung („d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit“) wurde unverändert übernommen.

Die vom Unionsgesetzgeber ausdrücklich verlangte organisatorische Selbständigkeit setzt anders als die im Kommissionsvorschlag genannte technische Selbständigkeit über das Vorhandensein allein von technischen Betriebsmitteln auch voraus, dass der Teilbetrieb über ausreichend finanzielle Mittel verfügt. Denn die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit kann nur dann unabhängig vom Gesamtunternehmen *organisiert* werden, wenn auch die finanziellen Rahmenbedingungen dies zulassen.

Die textliche Veränderung der Teilbetriebsdefinition deutet somit auf den Willen des historischen Richtliniengebers hin, die eigenständige Funktionsfähigkeit nicht nur anhand der technischen Betriebsmittel, sondern auch unter einem organisatorischen und dementsprechend auch unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen.⁶⁴⁹

⁶⁴⁶ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/3 (Herv. d. Verf.).

⁶⁴⁷ Dies entspricht auch der französischen („qui constituent au point de vue technique une exploitation autonome“), der italienischen (che costituiscono, dal punto di vista tecnico, un'azienda indipendente“) und der niederländischen („die uit technisch oogpunt een onafhankelijke exploitatie vormen“) Sprachfassung.

⁶⁴⁸ Diese sprachliche Änderung wurde auch in der französischen, italienischen und niederländischen Sprachfassung vollzogen. Siehe Fn. 593 ff.

⁶⁴⁹ Vgl. EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 35 ff.

**b) Anforderungen an die Teilbetriebsübertragung:
Grundsatz der Totaltransaktion**

Historische Argumente sprechen dafür, dass die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden muss, die einem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können (Grundsatz der Totaltransaktion).

Die Untersuchung des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990 legt nahe, dass der historische Richtliniengeber nicht zwischen funktional wesentlichen und funktional unwesentlichen Wirtschaftsgütern unterscheiden wollte. Nach Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 3 des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990⁶⁵⁰ setzt die Einbringung von Unternehmensteilen voraus, dass eine Gesellschaft „die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe“ einbringt.⁶⁵¹ Im Fall der Einbringung eines Betriebs sollte die Gesellschaft also die Gesamtheit ihres Aktivvermögens einbringen und nicht lediglich die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen. Die textliche Veränderung in Art. 2 lit. c FRL 1990 („ihren Betrieb insgesamt“)⁶⁵² kann darauf zurückgeführt werden, dass es nicht bloß auf die Übertragung des Aktivvermögens, sondern auch auf die Übertragung des Passivvermögens ankommt. Dementsprechend wurden im Vergleich zu Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 4, 5, 6 des Kommissionsvorschlags auch die Definitionen der einbringenden Gesellschaft, der übernehmenden Gesellschaft sowie des Teilbetriebs geändert.⁶⁵³

⁶⁵⁰ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/3.

⁶⁵¹ Dies entspricht auch der französischen („l'ensemble de ses éléments d'actif ou une ou plusieurs branches de son activité“), der italienischen („la totalità dei suoi elementi di attivo, o uno o più rami della sua attività“) und der niederländischen („totaal van haar activa dan wel één of meer takken van werkzaamheid“) Sprachfassung.

⁶⁵² Diese textliche Änderung wurde auch in der französischen („l'ensemble ou une ou plu sieurs branches de son activité“), der italienischen („la totalità o uno o più rami della sua attività“) und in der niederländischen („haar gehele dan wel een of meer takken“) Sprachfassung vollzogen.

⁶⁵³ Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 4 Kommissionsvorschlag zur Fusionsrichtlinie 1990 lautet: Im Sinne dieser Richtlinie ist „die ´einbringende Gesellschaft´ die Gesellschaft, die ihr Vermögen überträgt oder die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt“. Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 5 Kommissionsvorschlag zur Fusionsrichtlinie 1990 lautet: Im Sinne die-

Eine Untersuchung des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990 spricht ferner dafür, die Wirtschaftsgüter einem Teilbetrieb nach objektiven wirtschaftlichen Zusammenhängen zuzuordnen. Nach der Teilbetriebsdefinition in Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 6 des Kommissionsvorschlags zur Fusionsrichtlinie 1990⁶⁵⁴ kam es auf die „Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft *investierten* Wirtschaftsgüter“ an.⁶⁵⁵ In Art. 2 lit. i FRL 1990 wurde die Formulierung der „investierten Wirtschaftsgüter“ durch die Formulierung der „vorhandenen (...) Wirtschaftsgüter“ ersetzt.⁶⁵⁶ Der Vorgang der Investition ist mit einer bewussten Willensentscheidung des Teilbetriebsinhabers verbunden. Dagegen kommt es bei der Beurteilung, ob Wirtschaftsgüter in einem Unternehmensteil vorhanden sind, auf objektiv feststellbare wirtschaftliche Verhältnisse an.

3. Systematische Auslegung

Die systematische Auslegung ist eine wichtige Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs:⁶⁵⁷ „(J)ede Vorschrift des Gemeinschaftsrechts (ist) in ihrem Zusammenhang zu sehen und im Lichte des gesamten Gemeinschaftsrechts (...) auszulegen“.⁶⁵⁸

ser Richtlinie ist „die ´übernehmende Gesellschaft´ diejenige Gesellschaft, die das Vermögen, die Gesamtheit des Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt“. Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 6 Kommissionsvorschlag zur Fusionsrichtlinie 1990 lautet: Im Sinne dieser Richtlinie ist „der ´Teilbetrieb´ die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die in technischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.“

⁶⁵⁴ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen vom 16.1.1969, Abl. 1969, C-39/3 (Herf. d. Verf.).

⁶⁵⁵ Dies entspricht auch der französischen („l'ensemble des éléments investis“), der italienischen („il complesso degli elementi investiti“) und der niederländischen („zijn geïnvesteerd“) Sprachfassung.

⁶⁵⁶ Diese sprachliche Änderung wurde auch in der französischen, italienischen und niederländischen Sprachfassung vollzogen. Siehe Fn. 593 ff.

⁶⁵⁷ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 28.7.2011, C-195/09, EU:C:2011:518, Rn. 38 ff.; EuGH Urt. 21.7.2011, C-150/10, EU:C:2011:507, Rn. 41 ff.; EuGH Urt. v. 7.10.2010, C-162/09, EU:C:2010:592, Rn. 49 ff.; siehe ferner *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 406 ff. m.w.N.

⁶⁵⁸ EuGH Urt. v. 6.10.1982, 283/81, EU:C:1982:335, Rn. 20.

Berücksichtigt wird zum einen das System des jeweiligen Rechtsakts.⁶⁵⁹ Dabei gilt die Vermutung einer einheitlichen Terminologie zwischen gleichen Bestimmungen desselben Rechtsakts.⁶⁶⁰ Dies spricht dafür, das Teilbetriebserfordernis im Rahmen der Art. 2 lit. b, c, d FRL einheitlich auszulegen.

Zum anderen müssen die Vorgaben des Primärrechts,⁶⁶¹ insbesondere der Grundrechtecharta,⁶⁶² der allgemeinen Rechtsgrundsätze⁶⁶³ und des Völkerrechts⁶⁶⁴ beachtet werden.⁶⁶⁵ Keine dieser allgemeinen Quellen bietet jedoch – soweit ersichtlich – Anhaltspunkte, um daraus Rückschlüsse auf das unionale Teilbetriebsverständnis zu ziehen.

Eine weitere Technik der systematischen Auslegung von Sekundärrecht bildet die rechtsaktübergreifende horizontale Auslegung.⁶⁶⁶ Dabei wird auf die Auslegung gleichartiger Bestimmungen in anderen Rechtsakten abgestellt.⁶⁶⁷

Es wurde bereits gezeigt, dass die Auslegung des „Tätigkeitszweigs“ in Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL zumindest als Interpretationshilfe für die Auslegung des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie herangezogen werden kann.⁶⁶⁸ Im Folgenden wird begründet, dass für die Auslegung des uni-

⁶⁵⁹ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 3.3.2011, C-50/09, EU:C:2011:109, Rn. 35 ff.

⁶⁶⁰ EuGH Urt. v. 2.9.2010, C-66/09, EU:C:2010:484, Rn. 42; das Ziel einer kohärenten Terminologie ist verbindlich (vgl. Art. 295 S. 2 AEUV) vorgeschrieben, siehe Interinstitutionelle Vereinbarung vom 22.12.1998 (Gemeinsame Leitlinien für die redaktionelle Qualität der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften), C-73/01, C:1999:073:TOC, Rn. 6.

⁶⁶¹ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 19.4.2012, C-461/10, EU:C:2012:219, Rn. 56.

⁶⁶² Siehe z.B. EuGH Urt. v. 19.7.2012, C-376/11, EU:C:2012:502, Rn. 34; siehe dazu ferner *Rademacher*, Realakte im Rechtsschutzsystem der Europäischen Union, S. 208.

⁶⁶³ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 16.9.2010, C 149/10, EU:C:2010:534, Rn. 43.

⁶⁶⁴ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 16.11.2004, C-245/02, EU:C:2004:717, Rn. 55.

⁶⁶⁵ Ausführlich *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 433 ff. m.w.N.

⁶⁶⁶ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 5.7.2012, C-49/11, EU:C:2012:419, Rn. 44; EuGH Urt. v. 24.6.2010, C-375/08, EU:C:2010:365, Rn. 64 ff.; EuGH Urt. v. 18.12.2008, C-306/07, EU:C:2008:743, Rn. 41 ff.; siehe ferner *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 448 f. m.w.N.; *Grundmann*, *RabelsZ* 75 (2011), 882, 904 ff.; *Riesenhuber*, in: *Riesenhuber*, Europäische Methodenlehre, § 10 Rn. 22 ff.

⁶⁶⁷ *Grundmann*, *RabelsZ* 75 (2011), 882, 894 f. sieht daneben noch zwei weitere Verwendungsarten der rechtsaktübergreifenden horizontalen Auslegung: Zum einen sollen zwei Rechtsakte grundsätzlich so ausgelegt werden, dass beide ihren Regelungsgehalt behalten. Zum anderen können bei Rechtsakten mit parallelen Wertungen die jeweiligen Einzelwertungen auch per Analogie übertragen werden. Siehe dazu auch *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 449.

⁶⁶⁸ Siehe S. 108 ff.

onalen Teilbetriebs auch auf die Auslegung des „Teilvermögens“ gemäß Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL⁶⁶⁹ und auf die Auslegung des „Betriebsteils“ in Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL⁶⁷⁰ zurückgegriffen werden kann (siehe a)). Anschließend wird untersucht, welche systematischen Rückschlüsse hieraus auf die Anforderungen an das Vorliegen (siehe b)) und an die Übertragung (siehe c)) eines Teilbetriebs gezogen werden können.

a) Rechtsaktübergreifende horizontale Auslegung anhand Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL und Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL

Der Europäische Gerichtshof stellt sowohl bei der Auslegung des Teilvermögens in Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL⁶⁷¹ als auch bei der Auslegung des Betriebsteils in Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL⁶⁷² entscheidend auf die Fortführung des unternehmerischen Engagements durch den übernehmenden Rechtsträger ab. Dies entspricht der Zielrichtung des unionalen Teilbetriebserfordernisses der Fusionsrichtlinie.⁶⁷³ Insofern bezieht sich der unionale Gesetzgeber in allen drei Fällen auf ähnlich gelagerte Übertragungsvorgänge. Dies rechtfertigt es, der rechtsaktübergreifenden horizontalen Auslegung zumindest eine die Auslegung unterstützende Funktion beizumessen.⁶⁷⁴

⁶⁶⁹ Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL lautet: „Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.“

⁶⁷⁰ Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL lautet: „Diese Richtlinie ist auf den Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Unternehmens- bzw. Betriebsteilen auf einen anderen Inhaber durch vertragliche Übertragung oder durch Verschmelzung anwendbar.“

⁶⁷¹ Der EuGH hat den Begriff des Teilvermögens „dahin ausgelegt, dass er die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils erfasst, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengenommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit *fortgeführt* werden kann“, EuGH Urt. v. 30.5.2013, C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 32 (Herv. d. Verf.).

⁶⁷² Für die Übertragung eines Betriebsteils verlangt der EuGH, dass die in Rede stehende Einheit ihre Identität bewahrt. Dies ist dann zu bejahen, „wenn der Betrieb *tatsächlich weitergeführt* oder wiederaufgenommen wird“, EuGH Urt. v. 11.3.1997, C-13/95, EU:C:1997:141, Rn. 10 (Herv. d. Verf.).

⁶⁷³ Siehe S. 134 ff.

⁶⁷⁴ Siehe auch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 308 f.

Eine mit dem unionalen Teilbetriebserfordernis übereinstimmende Auslegung ist jedoch nicht zwingend geboten. Dies zeigt bereits die unterschiedliche Terminologie. Ferner weisen Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL und Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL keine besondere Sachnähe zu den teilbetriebsbezogenen Umstrukturierungsvorgängen der Fusionsrichtlinie auf.

Mit Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL soll der Erwerber eines Unternehmensteils – aus Vereinfachungsgründen – vor einer kurzzeitigen übermäßigen Umsatzsteuerbelastung bewahrt werden.⁶⁷⁵

Die Betriebsübergangsrichtlinie ist nach Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL auf den Übergang von Betriebsteilen auf einen anderen Inhaber durch vertragliche Übertragung oder Verschmelzung anwendbar. Es soll auf zivilrechtlicher Ebene gewährleistet werden, dass die Rechte der Arbeitnehmer bei einem Wechsel des Unternehmensinhabers möglichst umfassend gewährleistet werden.⁶⁷⁶

b) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Hinsichtlich der Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs sprechen systematische Argumente dafür, die eigenständige Funktionsfähigkeit eines Teilbetriebs anhand einer betriebswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls (siehe aa)) aus der Perspektive des übertragenden Rechtstägers (siehe bb)) zu beurteilen.

aa) Bestimmung der eigenständigen Funktionsfähigkeit: betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung

Eine rechtsaktübergreifende horizontale Auslegung zu Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL und Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL spricht dafür, die eigenständige Funktionsfähigkeit des unionalen Teilbetriebs nicht anhand abstrakter Abgrenzungskriterien zu bestimmen. Vielmehr sollte eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls maßgeblich sein.

⁶⁷⁵ EuGH Urt. v. 27.11.2003, C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 39; vgl. ferner *Stadie*, UStG, § 1 Rn. 127.

⁶⁷⁶ EuGH Urt. v. 2.12.1999, C-234/98, EU:C:1999:594, Rn. 20; EuGH Urt. v. 18.3.1986, C-24/85, EU:C:1986:127, Rn. 6; *Ahrendt*, in: Schaub, Arbeitsrecht-Handbuch, § 117 Rn. 3.

Zur Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens im Sinne des Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL führt der Europäische Gerichtshof aus, „dass für die Feststellung, ob ein Geschäft unter den Begriff der Übertragung eines Gesamtvermögens (...) fällt, *eine Gesamtwürdigung der für das betreffende Geschäft kennzeichnenden tatsächlichen Umstände* vorgenommen werden muss. Dabei ist der Art der wirtschaftlichen Tätigkeit, deren Fortführung geplant ist, besondere Bedeutung zuzumessen“.⁶⁷⁷

Im Rahmen des Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL prüft der Europäische Gerichtshof „*sämtliche den betreffenden Vorgang kennzeichnenden Tatsachen* (...). Diese Umstände sind jedoch nur Teilaspekte der *vorzunehmenden Gesamtbewertung* und dürfen deshalb nicht isoliert betrachtet werden“.⁶⁷⁸

Die Auslegung des Betriebsteils in Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL legt zudem nahe, im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung auch die Leitungsbefugnisse der dem Betriebsteil zuzuordnenden Arbeitnehmer zu berücksichtigen. Der Europäische Gerichtshof stellt für die Auslegung des Betriebsteils im Sinne des Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL entscheidend auf das Vorliegen einer auf Dauer angelegten wirtschaftlichen Einheit ab.⁶⁷⁹ Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit beziehe sich auf eine organisierte Gesamtheit von Personen und Sachen zur Verfolgung einer wirtschaftlichen Tätigkeit.⁶⁸⁰ Erforderlich sei eine „funktionelle Autonomie“.⁶⁸¹ Die Arbeitnehmer in der betreffenden wirtschaftlichen Einheit müssten über ausreichende Leitungsbefugnisse verfügen, um die Arbeit relativ frei und unabhängig organisieren zu können.⁶⁸²

⁶⁷⁷ EuGH Urt. v. 10.11.2011, C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 32 (Herv. d. Verf.).

⁶⁷⁸ EuGH Urt. v. 11.3.1997, C-13/95, EU:C:1997:141, Rn. 14 (Herv. d. Verf.).

⁶⁷⁹ Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist der teleologisch gebildete Kernbegriff aus Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL, der auf die Fortführung des unternehmerischen Engagements abstellt. Siehe dazu *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, § 613a BGB Rn. 6.

⁶⁸⁰ EuGH Urt. v. 6.3.2014, C-458/12, EU:C:2014:124, Rn. 31; EuGH Urt. v. 10.12.1998, C-127/96, C-74/97, C-229/96, EU:C:1998:594, Rn. 26.

⁶⁸¹ EuGH Urt. v. 6.3.2014, C-458/12, EU:C:2014:124, Rn. 32.

⁶⁸² Zu den Leitungsbefugnissen zählen namentlich die Befugnis, Weisungen zu erteilen und Aufgaben auf die zu dieser Gruppe gehörenden untergeordneten Arbeitnehmer zu verteilen, ohne dass dabei andere Organisationsstrukturen des Gesamtunternehmens dazwischengeschaltet sind. Siehe EuGH Urt. v. 6.3.2014, C-458/12, EU:C:2014:124, Rn. 32.

**bb) Beurteilungsperspektive:
übertragender Rechtsträger**

Eine rechtsaktübergreifende Auslegung zu Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL spricht dafür, die eigenständige Funktionsfähigkeit aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers zu ermitteln. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs muss der übertragene Betriebs- teil im Sinne des Art. 1 Abs. 1 lit. a BÜRL *vor der Übertragung* über eine organisatorische Selbständigkeit verfügen.⁶⁸³

Ein anderes Ergebnis kann auch nicht damit begründet werden, dass es im Rahmen des Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL auf die Perspektive des übernehmenden Rechtsträgers ankommt.⁶⁸⁴ Die Umsatzsteuer- mehrbelastung soll wirtschaftlich der Endverbraucher tragen. Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL stellt nur sicher, dass der Erwerber im Rahmen einer Über- tragung von Unternehmensteilen nicht vorübergehend übermäßig steuer- lich belastet wird und die Übertragung hieran scheitert.⁶⁸⁵ Dies rechtfertigt es, auf die Perspektive des Erwerbers abzustellen.⁶⁸⁶

Das unionale Teilbetriebserfordernis ist steuersystematisch jedoch eine Voraussetzung, die der übertragende Rechtsträger zu erfüllen hat. Die Übertragung eines Teilbetriebs ist Voraussetzung dafür, dass bei diesem keine Besteuerung eines Veräußerungsgewinns ausgelöst wird.⁶⁸⁷ Für den übernehmenden Rechtsträger ist das Teilbetriebserfordernis dage- gen nur für die Frage von Bedeutung, ob die übertragenen Wirtschaftsgü- ter in der Bilanz mit dem Buchwert, dem Zwischenwert oder dem gemei- nen Wert angesetzt werden.⁶⁸⁸ Dies spricht dafür, das unionale Teilbe- triebserfordernis hinsichtlich der maßgeblichen Perspektive nicht in Über- einstimmung mit Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL auszulegen.

⁶⁸³ EuGH Urt. v. 12.2.2009, C-466/07, EU:C:2009:85, Rn. 53.

⁶⁸⁴ BFH Urt. v. 19.12.2012, XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl. II 2013, 1053, Rn. 46.

⁶⁸⁵ EuGH Urt. v. 27.11.2003, C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 39.

⁶⁸⁶ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteu- errecht, S. 310.

⁶⁸⁷ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteu- errecht, S. 301, 310.

⁶⁸⁸ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteu- errecht, S. 301.

- c) **Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs:
Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend;
Eigentumslage für Zuordnungsentscheidung ohne Bedeutung**

Eine rechtsaktübergreifende Auslegung zu Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL spricht dafür, dass auch die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend ist. Dieses Auslegungsergebnis hat der Europäische Gerichtshof für die Übertragung eines Teilvermögens im Sinne des Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL ausdrücklich so vertreten.⁶⁸⁹ Zur Begründung führt er an, dass auch bei der Übertragung eines Nutzungsrechts die Fortführung der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit sichergestellt sei.⁶⁹⁰ Dieser Gedanke kann auf die Auslegung des unionalen Teilbetriebs übertragen werden.

Nach der Auffassung des Europäischen Gerichtshofs könne selbst die Möglichkeit, einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit kurzfristig zu kündigen, unschädlich sein. Jede andere Auslegung hätte eine willkürliche Unterscheidung zwischen Übertragungen durch Veräußerer, die Eigentümer des Wirtschaftsguts seien, und Übertragung durch Veräußerer, die nur Inhaber eines Nutzungsrechts seien, zur Folge.⁶⁹¹

Diese Begründung des Europäischen Gerichtshofs deutet ferner darauf hin, dass gegebenenfalls Sorge dafür zu tragen ist, dass der übernehmende Rechtsträger in die Nutzungsrechte des bisherigen Teilbetriebsinhabers eintreten kann. Für die wirtschaftliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu einem Teilbetrieb kommt es mithin nicht auf die Eigentumslage an.

4. Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung ist die zentrale Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs.⁶⁹² Dabei bildet der sogenannte *effet-utile*

⁶⁸⁹ EuGH Urt. v. 10.11.2011, C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 45.

⁶⁹⁰ EuGH Urt. v. 10.11.2011, C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 28; *Robisch*, in: Bunjes, UStG, § 1 Rn. 121.

⁶⁹¹ EuGH Urt. v. 10.11.2011, C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 30.

⁶⁹² *Bredimas*, *Methods of Interpretation and Community Law*, S. 70 ff.; *Martens*, *Methodenlehre des Unionsrechts*, S. 456; *Bengoetxea*, *The Legal Reasoning of the European Court of Justice*, S. 250 ff.; *Bengoetxea*, *E.L.Rev.* 2015, 184; *Besson/Gächter-Alge*, in: *Besson/Levrat/Clerc*, *Interprétation en droit*, S. 3, 22;

einen wichtigen Begründungstopos.⁶⁹³ Eine Regelung des Unionsrechts ist so auszulegen, dass sie ihre volle Wirkung entfalten und dadurch den größten praktischen Nutzen erzeugen kann.⁶⁹⁴ Die Wirksamkeit einer Norm ist dann größtmöglich, wenn alle rechtlich relevanten Werte möglichst optimal berücksichtigt werden.⁶⁹⁵ Um eine Regelung auf einen bestimmten Zweck auslegen zu können, muss zunächst der Zweck dieser Regelung selbst hergeleitet und begründet werden.⁶⁹⁶

Im Folgenden wird in einem ersten Schritt der Sinn und Zweck des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie ermittelt (siehe a)). Dabei kommt den nach Art. 296 UAbs. 2 AEUV vorgesehenen Begründungserwägungen erhebliches Gewicht zu.⁶⁹⁷ Diese sind untrennbarer Bestandteil des Sekundärrechtsakts und enthalten leitende Maßstäbe zur teleologischen Auslegung.⁶⁹⁸ Anschließend wird untersucht, welche Rückschlüsse auf die zu stellenden Anforderungen an das Vorliegen (siehe b)) und an die Übertragung (siehe c)) eines Teilbetriebs gezogen werden können.

Herz, Unternehmenstransaktionen zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, S. 330; *Tridimas*, E.L.Rev. 1996, 199, 204.

⁶⁹³ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 15.7.1963, 34/62, EU:C:1963:18, Rn. 51; EuGH Urt. v. 19.11.2009, C-402/07; EU:C:2009:71, Rn. 47; EuGH Urt. v. 25.10.2007, C-240/06, EU:C:2007:636, Rn. 36; siehe ferner *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 463; *Herdegen*, JZ 2004, 873, 875.

⁶⁹⁴ *Schwarze/Wunderlich*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 19 EUV Rn. 38; *Thiele*, Europäisches Prozessrecht, § 3 Rn. 14; *Adrian*, Grundprobleme einer juristischen (gemeinschaftsrechtlichen) Methodenlehre, S. 393 f.

⁶⁹⁵ *Riesenhuber*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 10 Rn. 45; *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 457.

⁶⁹⁶ Siehe dazu *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 457; *Korkea-aho*, E.L.Rev. 2015, 70, 77 f.

⁶⁹⁷ Siehe z.B. EuGH Urt. v. 27.10.2011, C-402/10, EU:C:2011:704, Rn. 51; EuGH Urt. v. 20.10.2011, C-123/10, EU:C:2011:675, Rn. 52; EuGH Urt. v. 18.10.2011, C-34/10, EU:C:2011:669, Rn. 27; siehe ferner *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 457 m.w.N.; die Untersuchung der Begründungserwägungen ist im Grenzbereich zwischen historischer und teleologischer Auslegung angesiedelt. Siehe dazu bereits S. 120 f.

⁶⁹⁸ EuGH Urt. v. 23.2.1988, C-131/86, EU:C:1988:86, Rn. 37; *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, S. 363; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 86.

a) **Sinn und Zweck des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie:
Fortführung des unternehmerischen Engagements**

Nach Erwägungsgrund Nr. 2 FRL soll die Fusionsrichtlinie für ausgewählte innerunionale Umstrukturierungen sicherstellen, dass diese steuer- und wettbewerbsneutral durchgeführt werden können: Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen sowie der Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sollen „nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert werden“.⁶⁹⁹

Der Richtliniengeber hat sich für eine gemeinsame steuerliche Regelung entschieden, da die Ausdehnung nationaler Regelungssysteme auf Unionsebene Wettbewerbsverzerrungen verursachen könnte.⁷⁰⁰ Ausweislich der Erwägungsgründe Nr. 5 bis 7 FRL wird ein verhältnismäßiger Ausgleich zwischen den betriebswirtschaftlichen Interessen der Unternehmen an grenzüberschreitenden Umstrukturierungen und den finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten angestrebt.⁷⁰¹ Ein Besteuerungsaufschub erfolgt nur, wenn die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven in dem Mitgliedstaat, in dem diese gebildet wurden, sichergestellt ist.⁷⁰²

Das unionale Teilbetriebserfordernis in Art. 2 lit. b, c, d FRL ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass mit der Fusionsrichtlinie der Binnenmarkt verwirklicht werden soll.⁷⁰³ Die Fusionsrichtlinie ist gestützt auf die allgemeine Rechtsangleichungsermächtigung des Art. 115 AEUV, der

⁶⁹⁹ Erwägungsgrund Nr. 2 FRL; hierfür wird das Verfahren des Aufschubs der Besteuerung des Wertzuwachses eingebrachter Vermögenswerte bis zu deren tatsächlicher Realisierung angeordnet. Siehe Erwägungsgrund Nr. 7 FRL.

⁷⁰⁰ Siehe Erwägungsgrund Nr. 4 FRL.

⁷⁰¹ *Tumpel*, in: DStJG 23, (2000), S. 321, 368; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 89; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 171 f.

⁷⁰² Das Besteuerungsrecht der Mitgliedstaaten wird durch Art. 4 Abs. 2 lit. b FRL (ggf. i.V.m. Art. 9 FRL) gewährleistet. Die darin enthaltene Betriebsstättenbedingung stellt sicher, dass das übertragene Aktiv- und Passivvermögen auch nach der Umstrukturierung in einer inländischen Betriebsstätte verstrickt bleibt. Siehe *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 89; *Saß*, DB 1990, 2340, 2343; *Knobbe-Keuk*, EuZW, 1992, 336, 342.

⁷⁰³ *Papadopoulos*, E.L.Rev. 2011, 71 ff.

auf den früheren Art. 94 EGV und Art. 100 EWGV zurückgeht.⁷⁰⁴ Danach hat die Europäische Union eine Angleichungskompetenz für „Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken“. Nach Erwägungsgrund Nr. 2 FRL können die von der Fusionsrichtlinie begünstigten Umstrukturierungsvorgänge notwendig sein, „um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten.“

Dahinter steht der Gedanke, dass die Verwirklichung des unionalen Binnenmarkts die Anpassung historisch gewachsener Unternehmensstrukturen erfordert.⁷⁰⁵ Mit der Fusionsrichtlinie wird das wirtschaftspolitische Ziel verfolgt, die unternehmerische Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zu verbessern.⁷⁰⁶ Grenzüberschreitende Umstrukturierungen und Kooperation mit anderen europäischen Gesellschaften können dazu dienen, neue Märkte zu erschließen, die strukturelle oder strategische Flexibilität zu erhöhen oder das Innovations- und Entwicklungspotenzial zu fördern.⁷⁰⁷ Hierdurch soll die Produktivität von Unternehmen erhöht und ihre Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene gestärkt werden.⁷⁰⁸

Zur Wahrung der finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten begünstigt die Fusionsrichtlinie jedoch nur besonders förderungswürdige Unternehmensumstrukturierungen.⁷⁰⁹ Die Umstrukturierungsvorgänge der Art. 2 lit. b, c, d FRL sind im wirtschaftlichen Ergebnis dadurch gekennzeichnet, dass sich lediglich das formale Gerüst der beteiligten Gesellschaften

⁷⁰⁴ Siehe Präambel der FRL: „gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere Artikel 94“.

⁷⁰⁵ *Jacobs/Endres/Spengel*, in: *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, Kap. 3, Rn. 181; *Herzig*, DB 1993, 1, 3.

⁷⁰⁶ *Thömmes*, in: *FS Widmann*, S. 583, 590; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 87.

⁷⁰⁷ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 100; *Hartmann*, Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem UmwStG in ertragsteuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht, S. 30 ff.

⁷⁰⁸ Siehe Erwägungsgrund Nr. 2 FRL.

⁷⁰⁹ *Herzig/Förster*, DB 1992, 911; klassische Veräußerungsvorgänge, bei denen sich der bisherige Engagementträger endgültig von seiner unternehmerischen Tätigkeit löst, sind nicht privilegiert, vgl. *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 93.

verändert und dass das in dem Unternehmensteil ausgeübte unternehmerische Engagement – wenn auch in anderer Form – fortgeführt wird.⁷¹⁰ Die juristische Form einer Unternehmung hat bei wirtschaftlicher Betrachtung nur formale Bedeutung.⁷¹¹ In der Regel wird mit solchen Umstrukturierungen das Ziel verfolgt, die Ausgangslage für den wirtschaftlichen Erfolg zu verbessern.⁷¹² Die unternehmerischen Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten führt idealiter zu einer Stärkung des unionalen Binnenmarkts.

Die Fortführung des unternehmerischen Engagements hat eine persönliche und eine sachliche Komponente.⁷¹³ In persönlicher Hinsicht erhält der bisherige Engagementsträger gemäß Art. 2 lit. b, c, d FRL „Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft“⁷¹⁴ und ist somit auch nach der Umstrukturierung mit dem übertragenen Vermögen verbunden.⁷¹⁵ In sachlicher Hinsicht stellt das Betriebs- und Teilbetriebserfordernis sicher, dass der unternehmerische Organismus wirtschaftlich im Wesentlichen unverändert fortbesteht.⁷¹⁶

Mit dem unionalen Teilbetriebserfordernis wird somit der Zweck verfolgt, die Fortführung des unternehmerischen Engagements durch den

⁷¹⁰ Vgl. *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 59; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 139; *Grschei/Büchele*, BB 1997, 1072, 1075; die Fortführung des unternehmerischen Engagements ist auch das zentrale Kriterium im Umwandlungssteuerrecht von Kanada, der Schweiz, der Vereinigten Staaten von Amerika und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland. Siehe dazu *Lange*, Grenzüberschreitende Umstrukturierung von Europäischen Aktiengesellschaften, S. 119 ff.

⁷¹¹ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 59; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 90; *Gschrei/Büchele*, BB 1997, 1072, 1075; siehe auch bereits S. 83 ff.

⁷¹² *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 93; siehe bereits S. 83 ff.

⁷¹³ Siehe bereits S. 83 ff.

⁷¹⁴ Bare Zuzahlungen sind im Rahmen des Art. 2 lit. b, c FRL nur begrenzt zulässig. Sie dürfen „10 % des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten.“

⁷¹⁵ Vgl. *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 97; *Herzig*, DB 1986, 1401, 1406; *Endres*, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, S. 232.

⁷¹⁶ Vgl. auch S. 83 ff.

übernehmenden Rechtsträger sicherzustellen.⁷¹⁷ Dieser soll durch die Übertragung einer eigenständig funktionsfähigen Einheit in der Lage sein, die in dem Unternehmensteil ausgeübte Tätigkeit fortzuführen.⁷¹⁸

Anders als auf nationaler Ebene haben die nach der Fusionsrichtlinie privilegierten Vorgänge dabei nicht den Charakter einer begünstigenden Ausnahmeregelung.⁷¹⁹ Es gibt auf unionaler Ebene keine ertragsteuer-systematischen Grundsätze, von denen die Begünstigungen der Fusionsrichtlinie abweichen könnten.⁷²⁰ Der Richtliniengeber sieht die in der Fusionsrichtlinie privilegierten Unternehmensumstrukturierungen als notwendig an, um den unionalen Binnenmarkt zu verwirklichen.⁷²¹ Es kann daher auf unionaler Ebene mit teleologischen Argumenten nicht erklärt werden, dass an das unionale Teilbetriebserfordernis Anforderungen gestellt werden, die keinen originären Bezug zur Fortführung haben.

b) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Bei teleologischer Auslegung des unionalen Teilbetriebs steht der Gedanke der sachlichen Fortführung des unternehmerischen Engagements im Vordergrund. Im Folgenden wird ermittelt, welche Rückschlüsse aus dieser Zielrichtung auf die Auslegung der Merkmale der eigenständigen Funktionsfähigkeit in funktioneller (siehe aa)) und finanzieller Hinsicht (siehe bb)) gezogen werden können. Anschließend wird begründet, dass das Merkmal der organischen Geschlossenheit (siehe cc)) und der Ausschluss rein vermögensverwaltender Tätigkeiten (siehe dd)) in das Tatbestandsmerkmal Unternehmensteil hineingelesen werden sollten. Schließlich wird gezeigt, dass es auf die Merkmale der gewissen Selbständigkeit (siehe ee)) und der originär gewerblichen Tätigkeit (siehe ff)) nach teleologischer Auslegung nicht ankommt.

⁷¹⁷ Vgl. auch S. 83 ff.

⁷¹⁸ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 139 f.

⁷¹⁹ *Herzig*, in: Lüdicke, Fortentwicklungen der Internationalen Unternehmensentwicklung, S. 117, 124 f.

⁷²⁰ Dies zeigt bereits der Umstand, dass der Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nicht in den Kompetenzbereich der Europäischen Union fällt. Siehe *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV, AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 71.

⁷²¹ *Herzig*, in: Lüdicke, Fortentwicklungen der Internationalen Unternehmensentwicklung, S. 117, 125.

**aa) Eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht:
betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung;
Beurteilungsperspektive: übertragender Rechtsträger**

Teleologische Argumente sprechen dafür, das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt zu beurteilen. Das in dem Unternehmensteil verkörperte unternehmerische Engagement kann von einem übernehmenden Rechtsträger nur dann unverändert fortgeführt werden, wenn die übertragene Einheit über die entsprechenden Wirtschaftsgüter und die entsprechende Organisation verfügt, die für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit erforderlich sind.

Gewisse Abhängigkeiten vom Gesamtunternehmen sind unschädlich. Es wäre wirtschaftlich unsinnig, wenn sich Teilbetrieb und Gesamtunternehmen wie verschiedene Kaufleute verhalten müssten.⁷²² Unternehmen organisieren sich zunehmend in immer kleinteiligeren Arbeits- und Organisationsformen, um sich an die schnellen Veränderungen der Weltmärkte anpassen zu können.⁷²³ Die konkrete Wahl der Organisationsform hängt dabei im Einzelfall von den jeweiligen Markt- und Wettbewerbsbedingungen ab.⁷²⁴ Dem muss auch im Rahmen der teleologischen Auslegung Rechnung getragen werden, da die Fusionsrichtlinie gerade die Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene stärken will.⁷²⁵

Ob ein Unternehmensteil in funktioneller Hinsicht eigenständig funktionsfähig ist, sollte nicht anhand abstrakter Abgrenzungsmerkmale entschieden werden. Angesichts der Vielzahl der in der Unternehmenspraxis vorkommenden Organisationsstrukturen könnten abstrakte Abgrenzungskriterien der unternehmerischen Lebenswirklichkeit nicht hinreichend gerecht werden.⁷²⁶ Entscheidend sollte eine Gesamtabwägung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls nach betriebswirtschaftlichen

⁷²² *Preuß*, in: Oetker, HGB, § 13 Rn. 42.

⁷²³ Vgl. VG Frankfurt Urte. v. 15.11.2012 Az. 1 K 1540/12.F, ZNER 2013, 86, Rn. 60; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 99.

⁷²⁴ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 389.

⁷²⁵ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 2 FRL.

⁷²⁶ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 389.

Kriterien sein.⁷²⁷ Es sollte danach gefragt werden, ob der Unternehmens-
teil bei betriebswirtschaftlicher Betrachtung über ausreichend Wirt-
schaftsgüter und ein derart hohes Maß an organisatorischer Selbstän-
digkeit verfügt, dass der übernehmende Rechtsträger die in dem Unter-
nehmensteil ausgeübte Tätigkeit ohne Weiteres fortführen kann. Von be-
sonderer Bedeutung ist dabei die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit, die in
dem Unternehmensteil ausgeübt wird.⁷²⁸

Die Beurteilung der eigenständigen Funktionsfähigkeit in funktioneller
Hinsicht sollte aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers er-
folgen.⁷²⁹ Das Teilbetriebserfordernis soll sicherstellen, dass der über-
nehmende Rechtsträger das unternehmerische Engagement ohne zu-
sätzliche Investitionen fortführen kann. Käme es auf die Perspektive des
übernehmenden Rechtsträgers an, könnte praktisch jede beliebige Zu-
sammenfassung von Wirtschaftsgütern einen Teilbetrieb begründen.
Ausreichend wäre, dass diese zusammen mit den beim übernehmen-
den Rechtsträger vorhandenen Mitteln eine eigenständig funktionsfähi-
ge Einheit bilden.⁷³⁰ Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern in eine
erst entstehende Gesellschaft würde das Betriebserfordernis stets erfüllt
sein.⁷³¹ Es kann jedoch nicht von einer Fortführung des unternehmeri-
schen Engagements gesprochen werden, wenn dieses durch die Unter-
nehmensumstrukturierung erst begründet wird.⁷³²

⁷²⁷ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 390; *Buyer/Klein/Müller*, Änderung der
Unternehmensform, Rn. 1397 ff.

⁷²⁸ Vgl. EuGH Urt. v. 10.11.2011, C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 32.

⁷²⁹ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie
und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 154; *Zapf*,
Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht,
S. 300 ff.; kritisch *Strobl-Haarmann*, in: FS Widmann, S. 553, 556; *Blumers*,
DB 2001, 722, 725; *Neumann*, EStB 2002, 437, 438.

⁷³⁰ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie
und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 156; *Zapf*, Die
Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 302.

⁷³¹ *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 602; *Langheim*, Die Einbringung von Un-
ternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen
Umwandlungssteuergesetz, S. 156.

⁷³² *Lange*, Grenzüberschreitende Umstrukturierung von Europäischen Aktienge-
sellschaften, S. 123.

**bb) Eigenständige Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht:
betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung;
Beurteilungsperspektive: übernehmender Rechtsträger**

Teleologische Gründe sprechen dafür, das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit auch unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen. Das durch den Teilbetrieb verkörperte unternehmerische Engagement kann von einem übernehmenden Rechtsträger nur dauerhaft fortgeführt werden, wenn die finanziellen Rahmenbedingungen eine langfristige Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit zulassen.⁷³³ Der unionale Teilbetrieb hat insofern eine zeitliche Komponente.⁷³⁴

Die Beurteilung der eigenständigen Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht sollte aus der Perspektive des übernehmenden Rechtsträgers erfolgen;⁷³⁵ der Wortlaut legt dies zwar nicht nahe, steht dieser zweckorientierten Auslegung allerdings auch nicht entgegen.⁷³⁶ Die dauerhafte Fortführung des Teilbetriebs ist in finanzieller Hinsicht sichergestellt, wenn der übernehmende Rechtsträger seinen zukünftigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen kann. Die Ertrags- und Liquiditätslage des übernehmenden Rechtsträgers muss so ausgestaltet sein, dass in absehbarer Zeit keine Gefahr einer Insolvenz droht.⁷³⁷ Das Insolvenzrisiko des übernehmenden Rechtsträgers kann nur aus dessen Perspektive beurteilt werden.⁷³⁸

Es kommt dabei auf eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls an. Die finanzielle Lage der übernehmenden Gesellschaft darf nicht insgesamt den Schluss aufdrängen, „dass sie sehr wahrscheinlich nicht aus eigenen Mitteln lebensfähig sein kann“.⁷³⁹ Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn

⁷³³ Vgl. *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1355.

⁷³⁴ *Blumers*, BB 2008, 2204, 2205.

⁷³⁵ *Weier*, DStR 2008, 1002, 1004 f.; *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1256; a.A. *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 147 f.

⁷³⁶ Vgl. S. 116.

⁷³⁷ *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1256.

⁷³⁸ *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1256; vgl. auch *Blumers*, DB 1995, 496, 500; *Blumers*, DB 2008, 2041, 2044; *Weier*, DStR 2008, 1002, 1004; *Goebeler/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354, 362.

⁷³⁹ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 36.

das Verhältnis der Einkünfte zu den Zinsen und Tilgungsraten der aufgenommenen Schulden unzureichend ist.⁷⁴⁰

Es bestehen insofern große Gemeinsamkeiten zu der aus dem nationalen Recht bekannten insolvenzrechtlichen Fortführungsprognose gemäß § 19 Abs. 2 InsO.⁷⁴¹ Auf die tatsächliche finanzielle Entwicklung nach der Unternehmensumstrukturierung kommt es nicht an. Es erfolgt keine retrospektive Betrachtung, bei der die Teilbetriebsvoraussetzungen rückwirkend versagt werden können.⁷⁴²

Nicht von entscheidender Bedeutung ist die finanzielle Ausstattung des Teilbetriebs selbst. Es ist keine dem Gesamtunternehmen vergleichbare Eigenkapitalquote oder eine positive Ertragsfähigkeitsprognose des Teilbetriebs erforderlich.⁷⁴³ Die Eigenkapitalausstattung ist eine unternehmerische Entscheidung, die nicht durch die Finanzverwaltung hinterfragt werden darf.⁷⁴⁴ Verlustträchtige Teilbetriebe können durch einen gewinnbringenden Verlustausgleich des Gesamtunternehmens quersubventioniert werden.⁷⁴⁵ Die Fortführung des in dem Teilbetrieb ausgeübten unternehmerischen Engagements ist in diesem Fall sichergestellt, sofern der übernehmende Rechtsträger seinen zukünftigen Zahlungsverpflichtungen nachkommt.⁷⁴⁶

cc) Organische Geschlossenheit

Teleologische Erwägungen sprechen dafür, das Merkmal der „organischen Geschlossenheit“ in das Tatbestandsmerkmal „Unternehmens-
teil“ hineinzulesen. Ein Gesamtunternehmen besteht aus verschiedenen Elementen, die zusammengenommen die Ausübung einer bestimmten unternehmerischen Tätigkeit ermöglichen.⁷⁴⁷ Jeder einzelne Bestandteil

⁷⁴⁰ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 36; *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1257.

⁷⁴¹ *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1257.

⁷⁴² *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 284 f.; *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 158.

⁷⁴³ So auch *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 158 f.; *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1257; kritisch dagegen *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119, 1121; *Neumann*, GmbHR 2012, 141, 143.

⁷⁴⁴ *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 159; kritisch *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 162.

⁷⁴⁵ *Essing/Junke*, DStR 2014, 1253, 1256.

⁷⁴⁶ Vgl. *Blumers*, BB 2011, 2204, 2205.

⁷⁴⁷ Vgl. Schlussantr. GA *Jacobs* v. 26. 9. 2002, C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 34.

würde getrennt dafür nicht ausreichen. Sie bilden nur zusammen ein Unternehmen.⁷⁴⁸ Daraus folgt, dass sich der Begriff des Unternehmensteils nicht auf einen losen Bestandteil eines Unternehmens bezieht, sondern auf eine Kombination von ihnen, die zur Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, auch wenn das unternehmerische Engagement nur Teil eines größeren Unternehmens ist.⁷⁴⁹ Neben dem Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht kommt dem Merkmal der organischen Geschlossenheit allerdings keine eigenständige Bedeutung zu.⁷⁵⁰

dd) **Ausschluss rein vermögensverwaltender Tätigkeiten**

In das Tatbestandsmerkmal „Unternehmensteil“ sollte ferner der Ausschluss rein vermögensverwaltender Tätigkeiten aus dem unionalen Teilbetriebsbegriff hineingelesen werden. Praktisch jede beliebige Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern kann die Grundlage für eine vermögensverwaltende Tätigkeit sein. Die in der Fusionsrichtlinie angelegte Abgrenzung zwischen begünstigten und nicht begünstigten wirtschaftlichen Einheiten wäre andernfalls konturenlos.⁷⁵¹

ee) **Kein Merkmal der gewissen Selbständigkeit**

Auf das Merkmal einer gewissen Selbständigkeit im Sinne einer Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit von anderen Betätigungen des übertragenden Rechtsträgers kommt es nicht an. Das unternehmerische Engagement kann von dem übernehmenden Rechtsträger auch dann fortgeführt werden, wenn bei der Übertragung eines Teilbetriebs weitere gleichartige Betriebsteile zurückbleiben.⁷⁵²

⁷⁴⁸ Vgl. Schlussantr. GA *Jacobs* v. 26. 9. 2002, C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 35.

⁷⁴⁹ Vgl. Schlussantr. GA *Jacobs* v. 26. 9. 2002, C-497/01, EU:C:2003:644, Rn. 36.

⁷⁵⁰ Vgl. *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 143 f.; vgl. auch S. 71 f.

⁷⁵¹ Vgl. BFH Urt. v. 24.4.1969, IV R 202/68, BFHE 95, 323, BStBl. II 1969, 397, Rn. 12; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 135 f.; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 102; *Widmann*, in: *Widmann/Mayer*, UmwG, UmwStG, Lfg. April 2007, § 20 UmwStG Rn. R 5.

⁷⁵² *Patt*, in: *Dötsch/Patt/Pung/Jost*, UmwStG, 5. Aufl. 2003, § 23 Rn. 11; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Um-

Die Fusionsrichtlinie soll die innerunionale Zusammenarbeit von Unternehmen stärken. Eine solche Zusammenarbeit ist insbesondere sinnvoll, wenn sich die Tätigkeiten der beteiligten Unternehmen ähneln.⁷⁵³ Die von der Fusionsrichtlinie angestrebten sinnvollen Unternehmenskooperationen würden erschwert, wenn sich die Tätigkeit des Teilbetriebs von der des Gesamtunternehmens unterscheiden müsste. Entscheidend ist bei teleologischer Betrachtung allein, ob eine eigenständig funktionsfähige Einheit gegeben ist und der übernehmende Rechtsträger die Möglichkeit hat, die in dem Teilbetrieb ausgeübte unternehmerische Tätigkeit fortzuführen.

Auch der Vergleich mit den Umsetzungsakten von Belgien, Zypern, Dänemark, Frankreich, Ungarn, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Portugal, Rumänien, Slowakei und Großbritannien zeigt, dass es auf das Merkmal der gewissen Selbständigkeit nicht ankommt.⁷⁵⁴

ff) Kein Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit

Schließlich ist es auch nicht erforderlich, dass in dem Teilbetrieb eine originär gewerbliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht⁷⁵⁵ oder eine Tätigkeit mit Verbindung zum Markt⁷⁵⁶ ausgeübt wird.⁷⁵⁷ Bei teleologischer Auslegung sollten auch innerbetriebliche Funktionseinheiten einen Teilbetrieb begründen können.

Mit der Fusionsrichtlinie soll das betriebswirtschaftliche Interesse von Unternehmen an Unternehmensumstrukturierungen gefördert werden. Ein wirtschaftliches Bedürfnis an einer Umstrukturierung kann auch be-

setzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 139; *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 598; *Thömmes*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 47, 48; *Beutel/Ruoff/Tommaso/Sistermann/Schneider*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 12 Rn. 228; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjeksteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 181 ff.

⁷⁵³ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 139.

⁷⁵⁴ *Ernst & Young*, Survey of the implementation of Council Directive 90/343/EEC, S. 385 f., 444, 497, 573 ff., 692, 758, 784, 811, 833, 939, 964, 983, 1093 f.

⁷⁵⁵ So *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 65.

⁷⁵⁶ So *Herzig*, in: FS Mann, S. 357, 361 ff.

⁷⁵⁷ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 146 f.

stehen, wenn in dem Unternehmensteil keine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.⁷⁵⁸

Die zunehmend kleinteiligeren Arbeits- und Organisationsformen von Unternehmen zeigen, dass auch innerbetriebliche Tätigkeiten zum wirtschaftlichen Erfolg des Gesamtunternehmens beitragen.⁷⁵⁹ Dementsprechend stärkt auch die Umstrukturierung innerbetrieblicher Einheiten die unternehmerische Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und fördert damit die Verwirklichung des unionalen Binnenmarkts.⁷⁶⁰ Bei wirtschaftlicher Betrachtung kann das Gesamtunternehmen als Lieferant oder Kunde der jeweiligen Leistungen angesehen werden.⁷⁶¹

c) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs

Teleologische Argumente sprechen dafür, dass im Grundsatz die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden muss, die einem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können (siehe aa)). Auf die Eigentumsverhältnisse kommt es für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter nicht an (siehe bb)). Eine freie Zuordnung von Schulden und Verbindlichkeiten ist aus teleologischen Gründen unzulässig (siehe cc)). Im Einzelfall sollte die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern bei teleologischer Betrachtung allerdings unschädlich sein (siehe dd)). Hinsichtlich der Form der Übertragung muss das zivilrechtliche Eigentum übertragen werden, sofern die Wirtschaftsgüter die eigenständige Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht gewährleisten (siehe ee)). Die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts reicht allerdings aus, wenn die Wirtschaftsgüter im Wesentlichen die eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht sicherstellen (ff)). Schließlich ist das Merkmal der Einstellung der bisher

⁷⁵⁸ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 147.

⁷⁵⁹ VG Frankfurt Urt. v. 15.11.2012 Az. 1 K 1540/12.F, ZNER 2013, 86, Rn. 60; *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 389.

⁷⁶⁰ Vgl. *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 47.

⁷⁶¹ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 23, 47.

ausgeübten Tätigkeiten dem unionalen Teilbetriebsverständnis fremd (siehe gg)).

aa) Grundsatz der Totaltransaktion

Teleologische Argumente sprechen dafür, dass im Grundsatz die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden muss, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können (*Grundsatz der Totaltransaktion*).⁷⁶² Mit dem Teilbetriebserfordernis der Fusionsrichtlinie soll die Fortführung des unternehmerischen Engagements sichergestellt werden.⁷⁶³ Insofern kommt es auf die Übertragung der Wirtschaftsgüter an, welche die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs gewährleisten.⁷⁶⁴

Zu diesen Wirtschaftsgütern zählen nicht nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, die für die Ausübung des unternehmerischen Engagements unverzichtbar sind. Vielmehr wird die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs durch alle Wirtschaftsgüter sichergestellt, die in einer klaren Verbindung zum Teilbetrieb stehen und die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit fördern.⁷⁶⁵

Außerdem ist mit Blick auf die Komplexität unternehmerischer Strukturen eine eindeutige Bestimmung der funktional wesentlichen Wirtschafts-

⁷⁶² *Luce/Claß*, in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 15 Rn. 64; *Weier*, DStR 2011, 1002, 1005; *Blumers*, DB 2001, 722, 725; *Dworschak*, in: Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, § 15 Rn. 66; *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991, Beil. zu Heft Nr. 12, 3, 6; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 137; nach a.A. komme es auch nach dem unionalen Teilbetriebsverständnis nur auf die Übertragung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen an, vgl. dazu *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 151; *Schießl*, Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, S. 268; *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, S. 311; *Blumers*, DB 2008, 2041, 2042; *Blumers*, DB 2011, 2204, 2207; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 157. Teilweise wird auch vertreten, dass nur eine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten nach dem unionalen Begriffsverständnis nicht mehr zulässig sei. Siehe dazu *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 598 f.; *Widmann*, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, UmwG, UmwStG, Lfg. März 1996, § 23 UmwStG Rn. 23; zum Ganzen siehe auch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 257.

⁷⁶³ Siehe S. 134 ff.

⁷⁶⁴ *Blumers*, DB 2008, 2041, 2042.

⁷⁶⁵ *Neumann*, EStB 2002, 437, 439 f.; kritisch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 291.

güter oftmals nicht möglich. Ein einzelnes Wirtschaftsgut mag für sich genommen verzichtbar sein, nicht jedoch – je nach den Umständen des Einzelfalls – die Gesamtheit aller unwesentlichen Wirtschaftsgüter.⁷⁶⁶

Bei einer Auslegung nach dem Grundsatz des *effet-utile* sollte daher nicht zwischen wesentlichen und unwesentlichen Wirtschaftsgütern unterschieden werden. Es sollten vielmehr alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, welche die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in funktioneller oder finanzieller Hinsicht fördern und dementsprechend dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können.⁷⁶⁷ Die dabei auftretenden Abgrenzungsschwierigkeiten sind lösbar und sprechen nicht gegen den Grundsatz der Totaltransaktion.⁷⁶⁸

Nicht übertragen werden müssen damit lediglich solche Wirtschaftsgüter, die keinen wirtschaftlichen Bezug zum Teilbetrieb haben und dementsprechend für die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit nicht von Bedeutung sind. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach nationalem Teilbetriebsverständnis *neutralen* Wirtschaftsgüter unter finanziellen Gesichtspunkten keinesfalls neutral und für den unionsrechtlichen Teilbetriebsbegriff daher durchaus von Bedeutung sind.⁷⁶⁹ Die eigenständige Funktionsfähigkeit eines Teilbetriebs wird in finanzieller Hinsicht beispielsweise durch liquide Mittel, strategisch nicht erforderlichen Beteiligungsbesitz, Kundenforderungen oder Wertpapiere im Umlaufvermögen gestärkt.⁷⁷⁰ Die finanzielle Funktionsfähigkeit wird ferner durch die Übertragung von erheblichen stille Reserven enthaltenden Wirtschaftsgü-

⁷⁶⁶ Neumann, EStB 2002, 437, 439.

⁷⁶⁷ Rn. 15.07, 20.06 UmwStE 2011; nach Neumann/Benz, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 178 wird man zur Identifikation der zuordenbaren Wirtschaftsgüter folgende Unternehmensinformationen heranziehen: Auswertung des Rechnungswesens, insbesondere Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung; Übersichten über immaterielle, nicht bilanzierte Vermögensgegenstände und sonstige vertragliche Vereinbarungen aus dem Vertragsmanagement; Personaldaten aus der Personalbuchhaltung oder Personalabteilung.

⁷⁶⁸ Siehe Neumann/Benz, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 178 ff., die ausführlich auf die Zuordnungsschwierigkeiten bei „vernetzten“ Unternehmen eingehen.

⁷⁶⁹ Neumann, EStB 2002, 437, 439; kritisch Beinert, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 162 (Anmerkung Möhlenbrock); Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354, 361; Menner/Broer, DB 2002, 815, 817, wonach liquide Mittel niemals einen unmittelbaren Bezug zu einem Teilbetrieb haben können, da sie sich keinem bestimmten Tätigkeitsbereich zuordnen lassen.

⁷⁷⁰ Neumann, EStB 2002, 437, 439 f.

tern gestärkt, die als Beleihungsobjekt eine Besicherungsfunktion haben oder unter Bewertungsaspekten die Ertragskraft steigern.⁷⁷¹

Schulden und Verbindlichkeiten als solche fördern die Funktionsfähigkeit eines Teilbetriebs weder in funktioneller noch in finanzieller Hinsicht. Mit dem Teilbetriebserfordernis der Fusionsrichtlinie soll jedoch ein in der Wirklichkeit vorgefundener wirtschaftlicher Organismus erfasst werden. Dementsprechend stellt die Teilbetriebsdefinition des Art. 2 lit. j FRL ausdrücklich auch auf die passiven Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebs ab. Dies spricht dafür, Verbindlichkeiten und Schulden einem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuzuordnen, wenn sie in einem unmittelbaren Funktionszusammenhang zu einem aktiven Wirtschaftsgut des Teilbetriebs stehen.⁷⁷²

bb) Eigentumslage für Zuordnungsentscheidung ohne Bedeutung

Auf die Eigentumslage kommt es für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter nach wirtschaftlichen Zusammenhängen nicht an.⁷⁷³ Eine unternehmerische Tätigkeit setzt Nutzungsmöglichkeiten voraus.⁷⁷⁴ Die Eigentumslage ist demgegenüber für die eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht von untergeordneter Bedeutung. Auch solche Wirtschaftsgüter, die nicht im Eigentum des bisherigen Teilbetriebsinhabers stehen, können für die in dem Teilbetrieb ausgeübte unternehmerische Tätigkeit wichtig sein.⁷⁷⁵ Um die Fortführung des unternehmerischen Engagements zu gewährleisten, sollte verlangt werden, dass

⁷⁷¹ *Neumann*, EStB 2002, 437, 440; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 137 f.

⁷⁷² *Rasche*, GmbHR 2012, 149, 153; zum unmittelbaren Funktionszusammenhang vgl. Fn. 622.

⁷⁷³ Vgl. *Blumers*, DB 2001, 722, 725; *Blumers*, BB 2008, 2041, 2042; *Blumers*, BB 2011, 2204, 2206 f.; *Neumann*, EStB 2002, S. 439; *Köth*, in: Lademann § 15 Rn. 88; *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 598; *Weier*, DStR 2008, 1002, 1006; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 159 f.

⁷⁷⁴ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 383.

⁷⁷⁵ *Blumers*, BB 1995, 1821, 1822; *Blumers*, DB 2001, 722, 724; *Blumers*, BB 2011, 2204, 2006 f.; *Götz*, DStZ 1997, 551, 555, wonach beispielsweise bei angemieteten Geschäftsräumen eines Einzelhändlers, die für die Fortführung des Ladengeschäfts von großer Bedeutung sind, der übernehmende Rechtsträger in den Mietvertrag über die Geschäftsräume eintreten muss.

der übernehmende Rechtsträger in die Nutzungsrechte des bisherigen Teilbetriebsinhabers eintreten kann.⁷⁷⁶

cc) Keine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten

Im Grundsatz müssen alle Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebs übertragen werden, die diesem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können. Sofern eine Zuordnung nach wirtschaftlichen Zusammenhängen nicht möglich ist, sollte eine freie Zuordnung grundsätzlich möglich sein.⁷⁷⁷ Aus teleologischer Sicht sind keine Gründe für eine Beschränkung der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit erkennbar. Etwas anderes gilt allerdings für die Zuordnung von Schulden und Verbindlichkeiten.⁷⁷⁸ Teleologische Argumente sprechen gegen eine freie Zuordnung, da andernfalls das in Art. 2 lit. b, c, d FRL enthaltene Verbot barer Zuzahlung als Gegenleistung umgangen würde. Der Europäische Gerichtshof führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Beteiligten bei wirtschaftlicher Betrachtung das gleiche Ergebnis dadurch erzielen könnten, dass die übernehmende Gesellschaft das Darlehen aufgenommen und anschließend die Unternehmensteile der einbringenden Gesellschaft gegen Übertragung ihrer eigenen Aktien sowie des Darlehenskapitals erworben hätte.⁷⁷⁹ Dieser Vorgang wäre jedoch nicht von der Fusionsrichtlinie begünstigt.

dd) Ausnahme vom Grundsatz der Totaltransaktion: Nichtaufgriffsschwelle

Die Forderung, alle Wirtschaftsgüter zu übertragen, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuzuordnen sind, kann in der

⁷⁷⁶ *Blumers*, DB 2001, 722, 725; *Neumann*, EStB 2002, 437, 439; *Götz*, DStZ 1997, 551, 555; *Weier*, DStR 2008, 1002, 1004 f.; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 181; vgl. ferner S. 150.

⁷⁷⁷ Siehe Rn. 15.09, 20.06 UmwStE 2011; *Prinz/Hütig*, StuB 2012, 484.

⁷⁷⁸ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 26; *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 598 f.; *Widmann*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. März 1996, § 23 UmwStG Rn. 23; *Ernst & Young*, Survey of the implementation of Council Directive 90/343/EEC, S. 629.

⁷⁷⁹ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 26.

Umstrukturierungspraxis zu Problemen führen.⁷⁸⁰ Insbesondere bei komplexen Unternehmensumstrukturierungen können Zuordnungsentscheidungen sich im Nachhinein als falsch herausstellen oder weniger wichtige Wirtschaftsgüter schlichtweg übersehen werden.⁷⁸¹ Viele Unternehmen würden vor Umstrukturierungsmaßnahmen zurückschrecken, wenn jeder Fehler dazu führen würde, dass der gesamte Umstrukturierungsvorgang nicht steuerneutral durchgeführt werden kann. Teleologische Argumente sprechen daher für eine *Nichtaufgriffsschwelle*.⁷⁸² Nach meiner Einschätzung sollte die Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter ausnahmsweise in zwei Fällen unschädlich sein:

Das gilt erstens dann, wenn die Wirtschaftsgüter von vollkommen untergeordneter Bedeutung für die in dem Teilbetrieb ausgeübten Tätigkeit sind. Nicht jeder vergessene Kugelschreiber⁷⁸³ darf dazu führen, dass der gesamte Umstrukturierungsvorgang nicht steuerneutral durchgeführt werden kann.⁷⁸⁴

Zweitens sollte die Ausnahme vom Grundsatz der Totaltransaktion greifen, wenn die Übertragung der Wirtschaftsgüter ohne Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit⁷⁸⁵ unterlassen wird und die Wirtschaftsgüter für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit nicht zwingend erforderlich

⁷⁸⁰ *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 151; *Schumacher/Neumann*, DStR 2008, 325, 328 (Auffassung *Schumacher*); *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 272; *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.07; *Rodel Teufel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 20.13; *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. Januar 2014, § 15 UmwStG Rn. 45.

⁷⁸¹ *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 76.

⁷⁸² So auch *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 90; *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 160; *Neumann*, GmbHR 2012, 141, 145; *Rödder/Rogall*, Ubg 2011, 753, 756; *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 70; *Blumers*, BB 2008, 2041, 2042; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 89.

⁷⁸³ *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 70.

⁷⁸⁴ Auch der EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 25 (Herv. d. Verf.) hat diese Einschränkung angedeutet: „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 (steuerschädliche, Anm. d. Verf.) Trennung dieser Wirtschaftsgüter.“ Bei einem Darlehen von vollkommen unerheblicher Höhe hätte der EuGH wohl anders entschieden.

⁷⁸⁵ Von grob fahrlässigem Verhalten ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem, unentschuldigbarem Maße verletzt. Siehe BFH Urt. v. 22.5.1992, VI R 17/91, BFHE 168, 221, BStBl. II 1993, 80, Rn. 9.

sind. Von entscheidender Bedeutung ist die Komplexität des Umstrukturierungsvorgangs⁷⁸⁶ und die Bedeutung des Wirtschaftsguts für die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit.⁷⁸⁷

ee) Eigentumsübertragung finanziell wichtiger Wirtschaftsgüter

Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist erforderlich, sofern die Wirtschaftsgüter für die eigenständige Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht von Bedeutung sind. Nur die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums kann zu einer Verbesserung der finanziellen Verhältnisse bei der übernehmenden Gesellschaft führen.⁷⁸⁸ Dessen Ertrags- und Liquiditätslage muss so ausgestaltet sein, dass in absehbarer Zeit keine Gefahr einer Insolvenz droht. Die finanziellen Verhältnisse der übernehmenden Gesellschaft müssen eine dauerhafte Fortführungsprognose zulassen.⁷⁸⁹

ff) Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts bei funktionell wichtigen Wirtschaftsgütern ausreichend

Die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ist dagegen ausreichend bei Wirtschaftsgütern, welche lediglich für die eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht von Bedeutung sind.⁷⁹⁰ Eine unternehmerische Tätigkeit setzt in funktioneller Hinsicht kein Eigentum, sondern Nutzungsmöglichkeiten voraus.⁷⁹¹ Für die dauerhafte Fortführung des unternehmerischen Engagements kommt es in funktioneller Hinsicht entscheidend darauf an, dass die Wirtschaftsgüter dem Teilbetrieb dauerhaft zur Verfügung stehen und ein funktionsfähiger Teilbetrieb erhalten

⁷⁸⁶ Siehe dazu auch *Neumann*, GmbHR 2012, 141, 145.

⁷⁸⁷ Siehe dazu auch *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1356.

⁷⁸⁸ Vgl. *Neumann*, EStB 2002, 437, 440.

⁷⁸⁹ Siehe S. 140 ff.

⁷⁹⁰ So auch *Rödler/Beckmann*, DStR 1999, 751 f.; *Lange*, Grenzüberschreitende Umstrukturierung von Europäischen Aktiengesellschaften, S. 125; *Blumers*, DB 2001, 722, 725; *Weier* DStR 2008, 1002, 1005; *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 598; *Menner/Broer*, BB 2003, 229, 234; *Luce/Claß*, in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 15 Rn. 65; kritisch *Schumacher*, in: Rödler/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 145.

⁷⁹¹ *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375, 383.

bleibt. Dies kann bei wirtschaftlicher Betrachtung auch durch die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts sichergestellt werden.⁷⁹²

Dieses Auslegungsergebnis entspricht auch den Bedürfnissen in der Umstrukturierungspraxis. Eine Eigentumsübertragung kann zu einem Probleme bereiten, wenn ein Wirtschaftsgut von mehreren Teilbetrieben gleichzeitig genutzt wird. Eine Aufteilung von Grundstücken, vertraglichen Beziehungen, Marken, Patenten, IT-Bestandteilen ist oftmals mit großen rechtlichen Schwierigkeiten verbunden.⁷⁹³ Die Übertragung des Eigentums kann ferner ungewollte steuerliche Belastungen wie zum Beispiel Grunderwerbsteuer auslösen.⁷⁹⁴ Überdies ist regelmäßig nicht gewünscht, dass interne Konzernfunktionen⁷⁹⁵ zum Teil übertragen werden, da die entsprechenden Abteilungen auseinandergerissen und damit negative Synergieeffekte entstehen würden.⁷⁹⁶

Schließlich sprechen Gleichheitsgesichtspunkte für dieses Ergebnis. Bei einem völlig gleich strukturierten Unternehmensteil, der die betreffende Betriebsgrundlage jedoch selbst nur gemietet oder geleast hat, reicht die Übertragung des Nutzungsrechts aus.⁷⁹⁷

gg) Kein Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit

Dem unionalen Teilbetriebsverständnis ist das Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit durch den übertragenden Rechtsträger fremd.⁷⁹⁸ Mit der Fusionsrichtlinie soll die innerunionale Zusammenarbeit von Unternehmen gestärkt werden. Eine solche Zusammenarbeit ist insbesondere sinnvoll, wenn sich die Tätigkeiten der beteiligten Un-

⁷⁹² *Blumers*, DB 1995, 496, 498 ff.; *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 103.

⁷⁹³ *Kutt/Pitzal*, DStR 2009, 1243, 1245.

⁷⁹⁴ *Neumann*, EStB 2002, 437, 440; *Kutt/Pitzal*, DStR 2009, 1243, 1245.

⁷⁹⁵ Hierzu zählen z.B. zentrale Strategieabteilungen, Rechts- und Steuerabteilungen, Personalabteilungen, Einkaufsabteilungen, das Büromanagement sowie das Rechnungswesen, vgl. *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 180.

⁷⁹⁶ *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 180.

⁷⁹⁷ Vgl. EuGH Urt. v. 10.11.2011, C-444/10, EU:C:2011:724, Rn. 30.

⁷⁹⁸ Es besteht ein enger Zusammenhang zwischen dem Merkmal der gewissen Selbständigkeit und dem Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeiten. Siehe S. 75 f.

ternehmen ähneln.⁷⁹⁹ Die Fusionsrichtlinie will nicht nur solche Kooperationen von Gesellschaften fördern, die über ihrer Art nach unterschiedliche Teilbetriebe verfügen.⁸⁰⁰

5. Zwischenergebnis

Die Untersuchung des unionalen Teilbetriebserfordernisses anhand der unionalen Auslegungsmethodik bestätigt im Wesentlichen die Auffassung des Europäischen Gerichtshofs, die dieser in seinen beiden Leitscheidungen in der Rechtssache *Andersen og Jensen*⁸⁰¹ und in der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank*⁸⁰² vertreten hat.⁸⁰³ Die gefundenen Ergebnisse weisen jedoch darüber hinaus. Zu den Anforderungen an das Vorliegen (siehe a)) und die Übertragung (siehe b)) eines Teilbetriebs gilt zusammenfassend Folgendes:

a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Der Teilbetrieb ist in Art. 2 lit. j FRL legaldefiniert als „die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen“.

Das zentrale Tatbestandsmerkmal ist das Merkmal der „eigenständigen Funktionsfähigkeit“. Diese ist unter einem funktionellen und einem finanziellen Aspekt zu beurteilen.⁸⁰⁴

In funktioneller Hinsicht muss der Unternehmensteil als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass es der Hilfe des Gesamtunternehmens bedarf. Entscheidend ist eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers. Der Teilbetrieb muss über ausreichend Wirtschaftsgüter und eine entsprechende Organisati-

⁷⁹⁹ Langheim, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 139.

⁸⁰⁰ Siehe dazu bereits S. 142.

⁸⁰¹ EuGH Ur. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15.

⁸⁰² EuGH Ur. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386.

⁸⁰³ Vgl. S. 106 ff.

⁸⁰⁴ Siehe S. 115 ff., 124 f., 138 ff.

on verfügen, sodass ein übernehmender Rechtsträger die in dem Unternehmensteil ausgeübte Tätigkeit ohne Weiteres fortführen kann.⁸⁰⁵

In finanzieller Hinsicht ist zu untersuchen, ob die finanziellen Rahmenbedingungen eine langfristige Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit zulassen. Entscheidend ist hier eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls aus der Perspektive des übernehmenden Rechtsträgers. Die finanziellen Verhältnisse des übernehmenden Rechtsträgers müssen eine dauerhafte Fortführungsprognose zulassen. Die Ertrags- und Liquiditätssituation des übernehmenden Rechtsträgers muss so ausgestaltet sein, dass in absehbarer Zeit keine Gefahr einer Insolvenz droht.⁸⁰⁶

Neben dem Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit enthält die Teilbetriebsdefinition des Art. 2 lit. j FRL das Tatbestandsmerkmal „Unternehmensteil“.⁸⁰⁷ In dieses Merkmal kann zum einen hineingelesen werden, dass die in dem Teilbetrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter eine organisch geschlossene Gesamtheit bilden müssen;⁸⁰⁸ und zum anderen, dass eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit keinen Teilbetrieb begründen kann.⁸⁰⁹

Die aus dem nationalen Recht bekannten Merkmale der gewissen Selbständigkeit und der originär gewerblichen Tätigkeit finden auf unionaler Ebene keine Entsprechung.⁸¹⁰

b) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs

Im Grundsatz muss die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die einem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können, übertragen werden (*Grundsatz der Totaltransaktion*). Hierzu gehören alle Wirtschaftsgüter, welche die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in funktioneller oder finanzieller Hinsicht fördern. Eine Unterscheidung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Wirtschaftsgütern ist im unionalen Teilbetriebsver-

⁸⁰⁵ Siehe S. 115 ff., 129 f., 131, 138 ff.

⁸⁰⁶ Siehe S. 115 f., 124 f., 140 ff.

⁸⁰⁷ Siehe S. 116.

⁸⁰⁸ Siehe S. 116, 141 f.

⁸⁰⁹ Siehe S. 116 f., 142.

⁸¹⁰ Siehe S. 117, 142 f.

ständnis nicht angelegt.⁸¹¹ Ferner kommt es für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter nicht auf die Eigentumsverhältnisse an.⁸¹²

Wirtschaftsgüter, die keinen wirtschaftlichen Bezug zu dem Teilbetrieb haben und dessen eigenständige Funktionsfähigkeit weder in funktioneller noch in finanzieller Hinsicht fördern, können im Grundsatz freigeordnet werden.⁸¹³ Etwas anderes gilt lediglich für Verbindlichkeiten und Schulden. Eine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten und Schulden ist nicht möglich.⁸¹⁴

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Totaltransaktion ist aus teleologischen Gründen in zwei Fallgruppen geboten (*Nichtaufgriffsschwelle*): Erstens, wenn die Wirtschaftsgüter von vollkommen untergeordneter Bedeutung für die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit sind. Zweitens, wenn die Übertragung der Wirtschaftsgüter ohne Vorsatz und ohne grobe Fahrlässigkeit unterlassen wird und die Wirtschaftsgüter für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit nicht zwingend erforderlich sind. Von entscheidender Bedeutung ist dabei die Komplexität des Umstrukturierungsvorgangs und die Bedeutung des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts für die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit.⁸¹⁵

Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist erforderlich, sofern die Wirtschaftsgüter die eigenständige Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht gewährleisten.⁸¹⁶ Dagegen genügt die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts, sofern Wirtschaftsgüter im Wesentlichen die eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht sicherstellen.⁸¹⁷

Das aus dem nationalen Recht bekannte Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit findet auf unionaler Ebene keine Entsprechung.⁸¹⁸

⁸¹¹ Siehe S. 118 f., 125 ff., 145 ff.

⁸¹² Siehe S. 147 f.

⁸¹³ Siehe S. 118 f., 148.

⁸¹⁴ Siehe S. 148.

⁸¹⁵ Siehe S. 148 ff.

⁸¹⁶ Siehe S. 150.

⁸¹⁷ Siehe S. 120, 132 f., 150 f.

⁸¹⁸ Siehe S. 120, 151 f.

III. Sonderprobleme

Im Folgenden werden ausgewählte Sonderprobleme auf ihre Behandlung nach der Fusionsrichtlinie untersucht: der Teilbetrieb im Aufbau (siehe 1.), der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb (siehe 2.), die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (siehe 3.), die Mitunternehmerschaft (siehe 4.) und die Fälle des Unbundlings im Sinne des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG (siehe 5.).

1. Der Teilbetrieb im Aufbau

Auf die Rechtsfigur des Teilbetriebs im Aufbau wird in der Fusionsrichtlinie nicht ausdrücklich eingegangen. Dem Wesen der Aufbauphase entsprechend bildet der im Aufbau befindliche Teilbetrieb noch keine eigenständig funktionsfähige Einheit. Er erfüllt damit nicht die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebs gemäß Art. 2 lit. j FRL.⁸¹⁹ Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der Teilbetrieb im Aufbau auf unionaler Ebene im Wege einer ungeschriebenen Teilbetriebsfiktion einem echten Teilbetrieb gleichgestellt ist.⁸²⁰

Für eine solche Teilbetriebsfiktion könnte in systematischer Hinsicht zwar ein Vergleich mit der Auslegung des Begriffs „Steuerpflichtiger“ gemäß Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL herangezogen werden.⁸²¹ Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs reicht bereits die vorbereitende Tätigkeit eines eigentlich erst zukünftigen Steuerpflichtigen aus, um diesen als Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL zu qualifizieren.⁸²²

Ferner könnte in teleologischer Hinsicht mit dem Fortführungsgedanken argumentiert werden, dass ein im Aufbau befindlicher Teilbetrieb nur

⁸¹⁹ Neumann, EStB 2002, 437, 440.

⁸²⁰ So auch Rn. 15.03, 20.06 UmwStE 2011; Kessler/Philipp, DStR 2011, 1065, 1067 f.; Beutel, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.09, 15.15; Rode/Teufel, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 20.11; a.A. Sondermann, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 145 f.; Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 206 ff.

⁸²¹ Siehe Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 210

⁸²² Siehe EuGH Urte. v. 14.2.1985, C-268/83, EU:C:1985:74, Rn. 23 ff. EuGH Urte. v. 8.6.2000, C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 34; EuGH Urte. v. 21.3.2000, C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 46.

vorliegt, wenn bei zielgerechter Weiterverfolgungen des Aufbauplans ein eigenständig funktionsfähiger Teilbetrieb erwartet werden kann.⁸²³ Bei der Übertragung eines Teilbetriebs kann daher davon ausgegangen werden, dass der übernehmende Rechtsträger die in dem Unternehmensteil angelegte Tätigkeit ausüben kann. Auch insofern würde die unternehmerische Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten verbessert und dementsprechend die Funktionsfähigkeit des unionalen Binnenmarktes gestärkt.⁸²⁴

Die systematischen und teleologischen Argumente können nach meiner Einschätzung jedoch nicht durchgreifen. Die Begriffe des Unionsrechts sind autonom auszulegen.⁸²⁵ Der Rechtsanwender muss sich von der ihm bekannten Terminologie des nationalen Rechts lösen.⁸²⁶ Bei der Rechtsfigur des Teilbetriebs im Aufbau handelt es sich um eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts.

Anders als im deutschen Steuerrecht gibt das Unionsrecht mit Art. 2 lit. j FRL eine eindeutige Teilbetriebsdefinition vor. Danach muss ein Unternehmensteil mit den „vorhandenen“ Wirtschaftsgütern eine eigenständig funktionsfähige Einheit bilden. Die Teilbetriebsdefinition des Art. 2 lit. j FRL ist insofern eindeutig.⁸²⁷ Für eine richterrechtliche Rechtsfortbildung der Fusionsrichtlinie fehlt es bereits an einer Regelungslücke.⁸²⁸

2. Der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb

Die Rechtsfigur des beschädigten oder zerstörten Teilbetriebs erfüllt nicht die Voraussetzungen des Art. 2 lit. j FRL, da der Unternehmensteil als lebende und werbende Wirtschaftseinheit zu existieren aufgehört hat.⁸²⁹ Der beschädigte oder zerstörte Teilbetrieb kann für fusionsrecht-

⁸²³ BFH Urt. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 21; BFH Urt. v. 22.1.2015, IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678, Rn. 45.

⁸²⁴ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 213 f.

⁸²⁵ Siehe S. 9.

⁸²⁶ *Buck*, Über die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft, S. 167; *Müller/Christensen*, Juristische Methodik, Bd. 2, Europarecht, S. 48.

⁸²⁷ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 151.

⁸²⁸ Vgl. dazu auch S. 7 ff.

⁸²⁹ Vgl. *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 107.

liche Zwecke auch nicht als echter Teilbetrieb fingiert werden. Mit dem Teilbetriebserfordernis der Fusionsrichtlinie soll sichergestellt werden, dass der übernehmende Rechtsträger das in dem übertragenen Vermögen ausgeübte Engagement fortführen kann.⁸³⁰ Bei der Übertragung eines beschädigten oder zerstörten Teilbetriebs erhält der übernehmende Rechtsträger jedoch keinen eigenständig funktionsfähigen Organismus, den er ohne zusätzliche Investitionen fortführen kann.⁸³¹

3. Die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erfüllt die Voraussetzungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs gemäß Art. 2 lit. j FRL grundsätzlich nicht.⁸³² Der Europäische Gerichtshof geht in seiner Rechtsprechung zu Art. 19 MwStSystRL⁸³³ davon aus, dass „der bloße Erwerb, das bloße Halten und der bloße Verkauf von Gesellschaftsanteilen für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit“ darstellt.⁸³⁴ Die wirtschaftliche Tätigkeit wird von der Kapitalgesellschaft als solcher ausgeübt.⁸³⁵ Diese wird sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich klar von ihren Gesellschaftern abgehoben.⁸³⁶ Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft stellt für den Gesellschafter lediglich ein Wirtschaftsgut dar, welches Bestandteil seines Betriebs- oder Kapitalvermögens sein kann.⁸³⁷ Eine in Betracht kommende Gewinnausschüttung als Folge der Beteiligung ist lediglich Ausfluss der Innehabung des Gegenstands.⁸³⁸ Als ein-

⁸³⁰ Siehe S. 134 ff.

⁸³¹ Vgl. S. 100 f.

⁸³² *Luce/Claß*, in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 15 Rn. 48, 67; *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 151 ff.; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 146.

⁸³³ Die Auslegung des Teilvermögens in Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL kann für die Auslegung des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie herangezogen werden. Siehe bereits S. 128 f.

⁸³⁴ EuGH Urt. v. 30.5.2013, C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 36.

⁸³⁵ Vgl. BFH Urt. v. 12.2.1965, VI 117/63 U, BFHE 82, 194, BStBl. III 1965, 316, Rn. 13.

⁸³⁶ Vgl. BFH Urt. v. 12.2.1965, VI 117/63 U, BFHE 82, 194, BStBl. III 1965, 316, Rn. 13.

⁸³⁷ Vgl. BFH Urt. v. 12.2.1965, VI 117/63 U, BFHE 82, 194, BStBl. III 1965, 316, Rn. 13.

⁸³⁸ EuGH Urt. v. 30.5.2013, C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 36.

zelnes Wirtschaftsgut bildet die Gesellschaftsbeteiligung keine eigenständig funktionsfähige Einheit im Sinne des Art. 2 lit. j FRL.⁸³⁹

Etwas anderes kann nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu Art. 19 MwStSystRL nur dann gelten, wenn „der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird“.⁸⁴⁰ Der Gesellschafter kann aufgrund der Höhe der Beteiligung die in der Kapitalgesellschaft ausgeübte Tätigkeit maßgeblich beeinflussen.⁸⁴¹ Der Gesellschaftsanteil ist als Objekt eigenständigen wirtschaftlichen Engagements geeignet.⁸⁴² Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs versetzt jedoch „eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten (...) den Erwerber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen“.⁸⁴³

4. Die Mitunternehmerschaft

Die Begriffe des Unionsrechts sind autonom auszulegen.⁸⁴⁴ Die Mitunternehmerschaft ist eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts. Mit Ausnahme Österreichs ist den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union das steuerliche Konzept eines Mitunternehmeranteils fremd.⁸⁴⁵ Für die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kann daher auf unionaler Ebene nichts anderes gelten als für die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

⁸³⁹ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 153; *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStG, 5. Aufl. 2003, § 23 Rn. 23.

⁸⁴⁰ EuGH Urt. v. 30.5.2013, C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 38.

⁸⁴¹ *Langheim*, Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz, S. 153.

⁸⁴² *Reinhardt*, Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, S. 96; *Herzig*, DB 1986, 1401, 1405; *Ott*, Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht, S. 97 ff.

⁸⁴³ EuGH Urt. v. 30.5.2013, C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 38.

⁸⁴⁴ Siehe S. 9.

⁸⁴⁵ *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 602.

5. Die Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG

Die Teilbetriebsfiktion nach § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG ist eine Begünstigung des deutschen Steuergesetzgebers, um die Fälle des sogenannten Unbundlings zu erleichtern. Diese Teilbetriebsfiktion kann nicht auf das Unionsrecht übertragen werden.

C. Unterschiede

Im Folgenden werden die wesentlichen Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie dargestellt. Es werden die Unterschiede bezüglich der Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs (siehe I.) und an die Übertragung eines Teilbetriebs (siehe II.) herausgearbeitet. Ferner wird auf die unterschiedliche Behandlung ausgewählter Sonderprobleme eingegangen (siehe III.). Das zweite Kapitel schließt mit einer tabellarischen Zusammenfassung (siehe IV.).

I. Unterschiede bezüglich der Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Dem nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie liegen unterschiedliche Definitionen zugrunde: Nach dem nationalen Begriffsverständnis ist unter einem Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des Einkommensteuergesetzes aufweist und als solcher lebensfähig ist.⁸⁴⁶ Dagegen wird der Teilbetrieb in Art. 2 lit. j FRL definiert als „die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen“.

⁸⁴⁶ Siehe S. 65.

Die aus dem nationalen Recht bekannten Merkmale der „gewissen Selbständigkeit“ im Sinne einer Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit von anderen Betätigungen des übertragenden Rechtsträgers⁸⁴⁷ und der originär gewerblichen Tätigkeit⁸⁴⁸ sind dem unionalen Teilbetriebsverständnis fremd.⁸⁴⁹ Auch innerbetriebliche Einheiten können auf unionaler Ebene einen Teilbetrieb begründen. Etwas anderes gilt hingegen für rein vermögensverwaltende Tätigkeiten. Der Ausschluss rein vermögensverwaltender Tätigkeiten aus dem unionalen Teilbetriebsbegriff wird in das Merkmal „Unternehmensteil“ hineingelesen.⁸⁵⁰

In das Tatbestandsmerkmal „Unternehmensteil“ kann ferner das aus dem nationalen Recht⁸⁵¹ bekannte Merkmal der „organischen Geschlossenheit“ hineingelesen werden.⁸⁵² Es bestehen insofern keine Unterschiede zwischen den beiden Begriffsverständnissen.

Schließlich hat auch das aus dem nationalen Recht bekannte Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit⁸⁵³ eine gewisse Ähnlichkeit zu dem Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit als dem zentralen Tatbestandsmerkmal des unionalen Teilbetriebsbegriffs.⁸⁵⁴ Von einem eigenständig lebensfähigen Betriebsteil ist auszugehen, wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann.⁸⁵⁵ Dies entspricht im Wesentlichen den Anforderungen an die eigenständige Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht, wonach der Unternehmensteil mit den vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein muss, ohne dass zusätzlich Investitionen oder Einbringungen erforderlich sind.⁸⁵⁶

Es gibt allerdings zwei Unterschiede: Zum einen wird die eigenständige Lebensfähigkeit auf nationaler Ebene anhand abstrakter Entscheidungskriterien beurteilt.⁸⁵⁷ Auf unionaler Ebene ist dagegen anhand ei-

⁸⁴⁷ Siehe S. 66 ff., 92.

⁸⁴⁸ Siehe S. 71, 93 f.

⁸⁴⁹ Siehe S. 117 f., 142 f.

⁸⁵⁰ Siehe S. 116, 142.

⁸⁵¹ Siehe S. 71 f., 93.

⁸⁵² Siehe S. 116, 141 f.

⁸⁵³ Siehe S. 69 f., 93.

⁸⁵⁴ Siehe S. 115.

⁸⁵⁵ Siehe S. 69 f.

⁸⁵⁶ Siehe S. 115 f., 129 f., 138 ff.

⁸⁵⁷ Siehe S. 69 f.

ner betriebswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob der Teilbetrieb über ausreichend Wirtschaftsgüter und eine entsprechende Organisation verfügt, sodass ein übernehmender Rechtsträger die in dem Unternehmensteil ausgeübte Tätigkeit ohne Weiteres fortführen kann.⁸⁵⁸ Zum anderen ist das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit auch unter einem finanziellen Aspekt aus der Perspektive des übernehmenden Rechtsträgers zu beurteilen.⁸⁵⁹ Diese zeitliche Komponente ist dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis fremd.

II. Unterschiede bezüglich der Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs

Nach dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis reicht die Übertragung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen aus. Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen und neutrale Wirtschaftsgüter können frei zugeordnet werden.⁸⁶⁰

Dagegen muss nach dem unionalen Teilbetriebsverständnis im Grundsatz die Gesamtheit der vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden, übertragen werden (*Grundsatz der Totaltransaktion*). Eine Unterscheidung zwischen funktional wesentlichen und funktional unwesentlichen Wirtschaftsgütern ist im unionalen Teilbetriebsverständnis nicht angelegt.⁸⁶¹ Nur ausnahmsweise gilt in zwei Fallgruppen eine *Nichtaufgriffsschwelle*.⁸⁶²

Anders als im nationalen Recht⁸⁶³ sind die Eigentumsverhältnisse nach dem unionalen Teilbetriebsverständnis bei der Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu einem Teilbetrieb nicht von Bedeutung.⁸⁶⁴

Wirtschaftsgüter, die keinen wirtschaftlichen Bezug zu dem Teilbetrieb haben und dessen eigenständige Funktionsfähigkeit weder in funk-

⁸⁵⁸ Siehe S. 115, 129 f., 138 ff.

⁸⁵⁹ Siehe S. 115 f., 124 f., 140 ff.

⁸⁶⁰ Siehe S. 72 f., 94 f.

⁸⁶¹ Siehe S. 118, 125 ff., 145 ff.

⁸⁶² Zu den einzelnen Voraussetzungen siehe S. 148 ff.

⁸⁶³ Siehe S. 72 f., 94 f.

⁸⁶⁴ Siehe S. 147 f.

tioneller noch in finanzieller Hinsicht fördern, können – mit Ausnahme von Schulden und Verbindlichkeiten – frei zugeordnet werden.⁸⁶⁵

Die Einräumung eines Nutzungsrechts ist nach dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis nicht ausreichend.⁸⁶⁶ Dagegen reicht auf unionaler Ebene die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts aus, sofern die Wirtschaftsgüter lediglich die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in funktioneller Hinsicht sicherstellen.⁸⁶⁷

Das aus dem nationalen Recht⁸⁶⁸ bekannte Merkmal der Einstellung der bisherigen Tätigkeit ist dem unionalen Teilbetriebsverständnis⁸⁶⁹ fremd.

III. Unterschiede bezüglich ausgewählter Sonderprobleme

Nach dem nationalen Begriffsverständnis wird die Rechtsfigur des Teilbetriebs im Aufbau dem echten Teilbetrieb gleichgestellt.⁸⁷⁰ Eine entsprechende Teilbetriebsfiktion kennt das unionale Teilbetriebsverständnis jedoch nicht.⁸⁷¹

Die Fusionsrichtlinie kennt auch keine dem § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG 2009 entsprechende Regelung, wonach die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und die Mitunternehmerschaft als Teilbetriebe fingiert werden. Sowohl die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als auch die Mitunternehmerschaft erfüllen die Voraussetzungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs gemäß Art. 2 lit. j FRL grundsätzlich nicht.⁸⁷²

Bei der in § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG gesetzlich normierten Teilbetriebsfiktion handelt es sich um eine nationale Besonderheit, die nicht auf das Unionsrecht übertragen werden kann.⁸⁷³

⁸⁶⁵ Siehe S. 118 f., 148 f.

⁸⁶⁶ Siehe S. 74, 95 f.

⁸⁶⁷ Siehe S. 120 f., 132 f., 150 f.

⁸⁶⁸ Siehe S. 75 f., 97.

⁸⁶⁹ Siehe S. 120, 151 f.

⁸⁷⁰ Siehe S. 98 ff.

⁸⁷¹ Siehe S. 155 f.

⁸⁷² Siehe S. 157 f.

⁸⁷³ Siehe S. 159.

IV. Tabellarische Zusammenfassung

Im Folgenden werden die wesentlichen Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie in tabellarischer Form zusammengefasst:

	Klassisch-nationales Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht	Unionales Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie
Teilbetriebsdefinition	Mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des Einkommensteuergesetzes aufweist und als solcher lebensfähig ist.	Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.
Merkmal der gewissen Selbständigkeit	(+)	(-)
Eigenständigkeitsmerkmal in funktioneller Hinsicht	Merkmal der eigenständigen Lebensfähigkeit: Bestimmung anhand abstrakter Abgrenzungsmerkmale aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers.	Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in funktioneller Hinsicht: Bestimmung anhand betriebswirtschaftlicher Gesamtbetrachtung der Umstände des Einzelfalls aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers.

	Klassisch-nationales Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht	Unionales Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie
Eigenständigkeitsmerkmal in finanzieller Hinsicht	(-)	Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht: Fortführungsprognose aus der Perspektive des übernehmenden Rechtsträgers.
Merkmal der originär gewerblichen Tätigkeit	(+)	(-) Rein vermögensverwaltende Tätigkeiten begründen jedoch keinen Teilbetrieb.
Übertragung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend	(+)	(-) Grundsatz der Totaltransaktion: Übertragung der Gesamtheit der vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zugeordnet werden können. Ausnahme: Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern im Einzelfall unschädlich (Nichtaufgriffsschwelle).
Eigentumsverhältnisse für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter von Bedeutung	(+)	(-)

	Klassisch-nationales Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht	Unionales Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie
Freie Zuordnung von Verbindlichkeiten	(+)	(-)
Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ausreichend	(-)	(+) Eine Eigentumsübertragung ist jedoch bei finanziell wichtigen Wirtschaftsgütern erforderlich.
Teilbetrieb im Aufbau als Teilbetrieb	(+)	(-)
100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb	(+) siehe § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 2 UmwStG	(-)
Mitunternehmeranteil als Teilbetrieb	(+) siehe § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 1 UmwStG	(-)
Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG	(+)	(-)

Kapitel 3: Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuergesetz 2006

Kapitel 3 dient primär der Klärung der Frage, ob und inwieweit bei der Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 das nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht oder das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie maßgebend ist (siehe A.). Darüber hinaus wird untersucht, zu welchem Zeitpunkt die Teilbetriebsvoraussetzungen vorliegen müssen (siehe B.).

A. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 vor dem Hintergrund der Fusionsrichtlinie

Für die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 ist umstritten, ob und inwieweit das nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht oder das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie maßgeblich ist. Zunächst werden im Rahmen eines Problemaufrisses die hierzu diskutierten Lösungsansätze dargestellt (siehe I.). Daran schließt sich eine eigenständige Untersuchung an (siehe II.). Keiner der in der steuerrechtlichen Literatur diskutierten Lösungsansätze überzeugt. Es wird ein neuer und differenzierter Lösungsansatz vorgeschlagen (siehe III.).

I. Problemaufriss

Die Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 ist ein viel diskutiertes Problem in der steuerrechtlichen Literatur. Dementsprechend groß ist das zu dieser Frage vertretene Meinungsspektrum.⁸⁷⁴

⁸⁷⁴ Auf eine Kommentierung der in der Literatur vertretenen Auffassung wird in dieser Arbeit verzichtet. Es wird insofern auf die Darstellungen hingewiesen bei *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 70 ff.; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 31 ff.; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 181 ff.; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 8 f.

Zum Teil wird vertreten, dass das unionale Teilbetriebsverständnis einheitlich für alle Sachverhalte gelte.⁸⁷⁵ Es komme danach nicht auf die Frage an, ob der Umstrukturierungsvorgang sachgegenständlich von der Fusionsrichtlinie erfasst werde.

Nach einer heute kaum noch vertretenen Gegenauffassung soll das Umwandlungssteuergesetz 2006 einheitlich dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis folgen.⁸⁷⁶

Eine dritte Auffassung schränkt diese rein nationale Sichtweise teilweise ein. Danach solle sich der Steuerpflichtige auf das unionale Teilbetriebsverständnis berufen können, sofern der Umstrukturierungsvorgang in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie falle und das unionale Begriffsverständnis für den Steuerpflichtigen günstiger sei als das nationale Begriffsverständnis.⁸⁷⁷

Daneben gibt es in der steuerrechtlichen Literatur Stimmen, die sich für eine gespaltene Auslegung aussprechen.⁸⁷⁸ Danach gelte das klas-

⁸⁷⁵ *Bäumli*, in: Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, § 20 Rn. 167; *Beutel*, SteuK 2012, 1, 2; *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwSt-E 2011, § 15 Rn. 4; *Blumers*, BB 2008, 2041, 2042; *Blumers*, DB 2010, 1670, 1672; *Blumers*, BB 2011, 2204, 2207; *Brandstetter*, in: Eisgruber, UmwStG, § 20 Rn. 136; *Claß/Weggenmann*, BB 2012, 552, 554; *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/ Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 67; *Greil*, StuW 2011, 84, 91; *Haarmann*, in: FS Widmann, S. 375 ff.; *Herzig/Momen*, DB 1994, 2210, 2213; *Klein*, in: Klein/Müller/Lieber, Änderung der Unternehmensform, Rn. 1707; *Klingberg*, in: PwC, Reform des Umwandlungssteuerrechts, Rn. 1447 ff.; *Klingebiel*, in: Klingebiel/Patt/Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, S. 273; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 95; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 176; *Patt*, Der Konzern 2006, 730, 735; *Rödter/Beckmann*, DStR 1999, 751, 752; *Rödter/Wochinger*, FR 2000, 1, 15; *Weier*, DStR 2008, 1002, 1005; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 154, 186.

⁸⁷⁶ So wohl *Schloßmacher*, Neues Umwandlungssteuergesetz, S. 68; *Hagemann/Jakob/Ropohl/Viebrock*, NWB-SH 1 (2007), 1, 34; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2011, 513, 516, wonach der unbestimmte Begriff Teilbetrieb „in seinem Inhalt nicht geändert worden“ sei; nach *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2763, 2764, sei „der Einbringungsgegenstand im alten und neuen Recht identisch“; nach *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 67 werde diese Auffassung jedoch offensichtlich von keiner Seite mehr vertreten.

⁸⁷⁷ *Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, KStG, GewStG, UmwStG, 111. Lfg. 2011, § 20 UmwStG Rn. 122.

⁸⁷⁸ *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 84; *Schmitt/Schloßmacher*, Umwandlungssteuererlass, S. 195; *Schmitt*, DStR 2011, 1108, 1110; *Förster/Wendland*, BB 2007, 631, 632; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 36 ff.; *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. März 2016, § 15 UmwStG Rn. 25; *Schießl*, in: Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, S. 267; *Widmann*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. April 2007, § 20 UmwStG Rn. R 5.

sisch-nationale Teilbetriebsverständnis für inländische Umstrukturierungen und das unionale Teilbetriebsverständnis für vergleichbare ausländische Vorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwStG sowie für grenzüberschreitende Umstrukturierungen.⁸⁷⁹

Ferner wird eine Meistbegünstigungstheorie vertreten.⁸⁸⁰ Danach könne sich der Steuerpflichtige auf das Teilbetriebsverständnis berufen, welches für ihn günstiger sei. Dabei seien das klassisch-nationale und das unionale Teilbetriebsverständnis nebeneinander anwendbar. Diese Auffassung führt zu einem neuen Teilbetriebsverständnis („hybrider Teilbetrieb“),⁸⁸¹ das sich sowohl aus Komponenten des nationalen als auch des unionalen Teilbetriebsverständnisses zusammensetzt.

Schließlich wird in der steuerrechtlichen Literatur die Theorie der alternativen Anwendung der beiden Teilbetriebsbegriffe vertreten.⁸⁸² Je nach dem welches Teilbetriebsverständnis für den Steuerpflichtigen günstiger sei, könne wahlweise das unionale oder das nationale Teilbetriebsverständnis herangezogen werden. Im Unterschied zu der Meistbegünstigungstheorie seien Mischformen beider Teilbetriebsverständnisse jedoch nicht ausreichend.⁸⁸³

⁸⁷⁹ Die Auslegung des Teilbetriebs im Rahmen des § 24 UmwStG würde nach dieser Auffassung regelmäßig dem nationalen Teilbetriebsverständnis folgen, da die aufnehmende (transparente) Personengesellschaft grundsätzlich nicht zu den nach Art. 3 FRL privilegierten Gesellschaften gehört. Siehe dazu *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 24 Rn. 93 m.w.N.

⁸⁸⁰ *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 63 f.; *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 156 f.; *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354, 364 f.; *Goebel/Ungemach*, DStZ 2012, 353, 365; *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 60; *Herlinghaus*, in: FS Meilicke, S. 159, 175 f.; *Klein*, in: Klein/Müller/Lieber, Änderung der Unternehmensform, Rn. 1401; *Köth*, in: Lademann, UmwStG, § 15 Rn. 96; *Ott*, in: FS Herzig, S. 729, 735 f.; *Schumacher/Neumann*, DStR 2008, 325, 327 (Auffassung *Schumacher*); *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 125; *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 271; *Luce/Claß*, in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 15 Rn. 47; *Nitzschke*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 139. Lfg. 2017, § 20 UmwStG Rn. 54; *Götz/Widmayer*, in: Böttcher/Habighorst/Schulte, Umwandlungsrecht, § 20 Rn. 93; dogmatisch wohl auch *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 219; zum Teil wird diese Theorie auch als Rosinentheorie bezeichnet, vgl. *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 77.

⁸⁸¹ Vgl. *Jäschke*, in: Lademann, UmwStG, § 20 Rn. 27; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 79.

⁸⁸² *Jäschke*, in: Lademann, UmwStG, § 20 Rn. 27; vgl. ferner *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 79.

⁸⁸³ *Jäschke*, in: Lademann, UmwStG, § 20 Rn. 27.

Die Finanzverwaltung ist grundsätzlich der Auffassung, dass dem Umwandlungssteuergesetz 2006 einheitlich das unionale Teilbetriebsverständnis zugrunde liege.⁸⁸⁴ Bei einzelnen Auslegungsfragen greift die Finanzverwaltung jedoch ohne nähere Begründung auf das nationale Teilbetriebsverständnis zurück.⁸⁸⁵ Das halbherzige Bekenntnis der Finanzverwaltung zum unionalen Teilbetriebsbegriff stößt in der Literatur weitgehend auf Kritik.⁸⁸⁶

Der Bundesfinanzhof hat sich noch nicht mit der Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 beschäftigt.⁸⁸⁷ In einem obiter dictum aus dem Jahr 2010 hat er die Meinung vertreten, dass keine Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen und dem unionalen Teilbetriebsverständnis bestünden: „Davon abgesehen ist nicht ersichtlich, dass Art. 2 lit. i FRL ein abweichender Begriff des Teilbetriebs zu Grunde liegt“.⁸⁸⁸

II. Untersuchung des maßgeblichen Teilbetriebsverständnisses

Die Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 kann nur überzeugend beantwortet werden, wenn sowohl die Vorgaben des Unionsrechts (siehe 1.) als auch die des nationalen Rechts (siehe 2.) beachtet werden.

1. Vorgaben des Unionsrechts

Unionsrechtliche Vorgaben müssen beachtet werden, wenn die Unternehmensumstrukturierung in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fällt (siehe a)). Bei Unternehmensumstrukturierungen außerhalb des

⁸⁸⁴ Rn. 15.02 ff., 20.06 UmwStE 2011; für das UmwStG 1995 vertrat die Finanzverwaltung noch einen am nationalen Recht ausgerichteten Teilbetriebsbegriff. Siehe Rn. 15.02 UmwStE 1998.

⁸⁸⁵ Siehe dazu *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 79 ff.; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 32 ff.

⁸⁸⁶ Siehe z.B. *Kahle*, DStZ 2012, 691, 700; *Kroener/Momen*, DB 2012, 71, 74 f.; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 49 f.

⁸⁸⁷ Vgl. *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 173.

⁸⁸⁸ BFH Urt. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 30.

Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie ist das Auslegungsergebnis unionsrechtlich nicht vorgegeben (siehe b)).

a) Unternehmensumstrukturierungen innerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie

Bei Unternehmensumstrukturierungen innerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie besteht eine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung, sofern das nationale Recht zulasten des Steuerpflichtigen von den richtlinienrechtlichen Vorgaben abweicht (siehe aa)). Bei einer Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen gibt das Unionsrecht das Auslegungsergebnis jedoch nicht vor (siehe bb)).

aa) Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung bei Abweichungen zulasten des Steuerpflichtigen

Für Sachverhalte innerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie besteht die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung als interpretatorische Vorrangregelung.⁸⁸⁹ Das nationale Recht darf in diesen Fällen nicht von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie zulasten des Steuerpflichtigen abweichen. Für Umstrukturierungsvorgänge, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen, ist daher das unionale Begriffsverständnis maßgeblich, sofern die Geltung des klassisch-nationalen Begriffsverständnisses den Steuerpflichtigen schlechter stellen würde.

bb) Keine unionsrechtlichen Vorgaben bei Abweichungen zugunsten des Steuerpflichtigen

Das Unionsrecht gibt kein Auslegungsergebnis vor, wenn das nationale Recht zugunsten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht. Die Fusionsrichtlinie hat mindestharmonisierenden Charakter.⁸⁹⁰ Mitgliedstaaten dürfen auch für Sachverhalte, die in den

⁸⁸⁹ Siehe S. 15 f.

⁸⁹⁰ *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG § 15 Rn. 63; *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 126; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 141 ff.; *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.05; allgemein zur Unter-

Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen, über den zwingenden Schutzstandard der Fusionsrichtlinie hinausgehen. Es besteht insofern keine Pflicht, nationales Recht entsprechend den Vorgaben der Fusionsrichtlinie umzusetzen.⁸⁹¹

Für den mindestharmonisierenden Charakter der Fusionsrichtlinie können historische Argumente angeführt werden. Die Gesetzgebungsmaterialien zeigen, dass die Fusionsrichtlinie „jedem Mitgliedstaat die erforderliche Elastizität (bieten soll, Anm. d. Verf.), um seine Regelungen in der für ihn angemessenen Weise den Erfordernissen dieser Harmonisierung anzupassen“.⁸⁹² Der historische Richtliniengeber wollte gerade kein detailliertes Regelungsregime vorgeben: „Wegen der Vielschichtigkeit der Probleme kann es sich dabei (gemeinsames System, Anm. d. Verf.) jedoch nur um ein einfaches System handeln“.⁸⁹³ Der Richtliniengeber wollte also ein einfaches und elastisches System schaffen. Dies spricht dafür, dass die Fusionsrichtlinie keinen nach oben hin abschließenden Charakter haben soll.⁸⁹⁴

Dieses Ergebnis wird bestätigt durch Erwägungsgrund Nr. 14 FRL. Darin erkennt der Richtliniengeber an, dass mit der Fusionsrichtlinie das Ziel, Hindernisse für das Funktionieren des Binnenmarkts zu beseitigen, nicht vollständig erreicht werden kann. Insoweit „sollten die Mitgliedstaaten die hierfür erforderlichen Maßnahmen treffen.“

Dass mit der Fusionsrichtlinie keine umfassende Harmonisierung angestrebt wird, steht auch in Einklang mit den allgemeinen Leitlinien der Kommission auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung, worin das

scheidung zwischen mindestharmonisierenden und vollharmonisierenden Richtlinien siehe S. 23 f.

⁸⁹¹ A.A. Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 57: „Im Anwendungsbereich der Richtlinie gilt somit ausschließlich der europäische Teilbetriebsbegriff.“

⁸⁹² Vgl. Stellungnahme des Herrn Carcassonne im Namen des Rechtsausschusses vom 11.6.1969, Dok.-Nr. 206/69, Anlage 2, S. 24 (abrufbar unter: http://www.steuerrrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Richtlinien/FusionsRL/Rechtstexte/DE/Parlament_FusionsRL_DE.pdf, zuletzt am 1.2.2019).

⁸⁹³ Vgl. Bericht des Herrn Artzinger im Namen des Finanz- und Haushaltsausschusses vom 3.2.1970, Dok.-Nr. 206/69, S. 15 (abrufbar unter: http://www.steuerrrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Richtlinien/FusionsRL/Rechtstexte/DE/Parlament_FusionsRL_DE.pdf, zuletzt am 1.2.2019).

⁸⁹⁴ Siehe Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 144.

Ziel einer umfassenden Harmonisierung des Steuersystems ausdrücklich aufgegeben wurde.⁸⁹⁵

Ferner sprechen teleologische Argumente für einen mindestharmonisierenden Charakter der Fusionsrichtlinie. Mit dieser soll ein funktionsfähiger Binnenmarkt verwirklicht werden. Die Realisierung eines funktionsfähigen Binnenmarkts wird gefördert, wenn einzelne Mitgliedstaaten über den Schutzstandard der Fusionsrichtlinie hinaus weitergehende Möglichkeiten für Unternehmensumstrukturierungen schaffen.⁸⁹⁶

Zwar können mindestharmonisierende Richtlinien zu einer Rechtszersplitterung und zu Wettbewerbsverzerrungen führen.⁸⁹⁷ Eine Rechtsangleichungskompetenz nach Art. 115 AEUV besteht allerdings nur, sofern die Regelung zur Beseitigung konkreter Handelshemmnisse oder tatsächlich spürbarer Wettbewerbsverzerrungen erforderlich ist.⁸⁹⁸ Mit Blick auf die in Art. 5 Abs. 1, 3 und 4 EUV verankerten Prinzipien der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit ist die Kompetenz zum Erlass einer vollharmonisierenden Richtlinie im Rahmen des Art. 115 AEUV nur gegeben, wenn bei einer Mindestharmonisierung spezifische, besonders erhebliche Wettbewerbsverzerrungen drohen würden. Im Gegensatz zu anderen vollharmonisierenden Richtlinien⁸⁹⁹ hat der Gesetzgeber solche Bedenken nicht in den Erwägungsgründen geäußert.⁹⁰⁰

⁸⁹⁵ Leitlinien der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung vom 20.4.1990, SEC 1990, 601, S. 2; siehe ferner *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 142; *Mick*, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 134.

⁸⁹⁶ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 142.

⁸⁹⁷ Vgl. S. 23 f.

⁸⁹⁸ EuGH Urt. v. 5.10.2000, C-376/98, EU:C:2000:544, Rn. 106 ff.; *von Danwitz*, in: *Dauses*, EU-Wirtschaftsrecht, 26. Lfg. 2010, B. II. Rn. 103.

⁸⁹⁹ Siehe z.B. Erwägungsgrund Nr. 13 FernAbs-FinD-RL: „Die Mitgliedstaaten sollten in den durch diese Richtlinie harmonisierten Bereich keine anderen als die darin festgelegten Bestimmungen vorsehen dürfen, es sei denn, die Richtlinie sieht dies ausdrücklich vor.“ Siehe ferner Erwägungsgrund Nr. 5 VerbrRRL, Erwägungsgrund Nr. 9, Art. 22 Abs. 1 VerbKrRL.

⁹⁰⁰ Zwar soll nach Erwägungsgrund Nr. 4 FRL eine „wettbewerbsneutrale steuerliche Regelung“ geschaffen werden. Damit wollte der unionale Gesetzgeber allerdings nur begründen, warum die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Systeme nicht auf Unionsebene ausgedehnt werden können. Eine solche Ausdehnung würde zu Wettbewerbsverzerrungen führen, da „Fusionen stets in der gleichen Richtung, d.h. zum Nachteil des Staates mit der liberalsten Steuerregelung, erfolgen würden und folglich mit den Grundsätzen der Steuerneutralität und der Wettbewerbspolitik unvereinbar wären“. Vgl. dazu den Bericht des Herrn Artzinger im Namen des Finanz-

**b) Unternehmensumstrukturierungen außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie:
keine richtlinienrechtlichen Vorgaben**

Für Sachverhalte, die außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie liegen, ist das Auslegungsergebnis unionsrechtlich nicht spezifisch vorgegeben. Es besteht keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung im Sinne einer interpretatorischen Vorrangregel. Das nationale Recht bleibt insofern autonom.

Natürlich müssen jedoch das allgemeine Diskriminierungsverbot gemäß Art. 18 UAbs. 1 AEUV und die besonderen Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union beachtet werden. Es liefe auf eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung von grenzüberschreitenden Sachverhalte⁹⁰¹ hinaus, wenn diese im Vergleich zu rein innerstaatlichen Umstrukturierungsvorgängen schlechter behandelt würden.⁹⁰² Das Auslegungsergebnis ist insofern primärrechtlich determiniert.

c) Zwischenergebnis

Das Unionsrecht gibt ein Auslegungsergebnis vor, wenn die Unternehmensumstrukturierung in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fällt und das nationale Recht von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie zu lasten des Steuerpflichtigen abweichen will. Keine spezifischen unionsrechtlichen Vorgaben müssen beachtet werden, wenn der Umstrukturierungsvorgang nicht in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fällt oder das nationale Recht zugunsten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht.

und Haushaltsausschusses vom 3.2.1970, Dok.-Nr. 206/69, S. 16 (abrufbar unter: http://www.steuernrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Richtlinien/FusionsRL/Rechtstexte/DE/Parlament_FusionsRL_DE.pdf, zuletzt am 1.2.2019). Erwägungsgrund Nr. 4 FRL bezieht sich damit nicht auf die durch eine Mindestharmonisierung drohende Rechtszersplitterung.

⁹⁰¹ Mit grenzüberschreitenden Sachverhalten sind in dieser Arbeit grundsätzlich innerunionale Sachverhalte gemeint, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen.

⁹⁰² *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 126.

2. Vorgaben des nationalen Rechts

Für Unternehmensumstrukturierungen außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie besteht keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung im Sinne einer interpretatorischen Vorrangregel.⁹⁰³ Das maßgebliche Teilbetriebsverständnis richtet sich nach einer interpretatorischen Gesamtabwägung der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien:⁹⁰⁴ grammatikalische Auslegung (siehe a)); historische Auslegung (siehe b)); systematische Auslegung (siehe c)); teleologische Auslegung (siehe d)).

Dabei stehen jeweils drei Fragen im Vordergrund: (1) Gibt das Umwandlungssteuergesetz 2006 eine *Strukturentscheidung* zugunsten einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen vor?⁹⁰⁵

(2) Gibt das Umwandlungssteuergesetz 2006 eine *Gestaltungsent-scheidung* vor, wie das Ziel einer einheitlichen Auslegung erreicht werden soll?⁹⁰⁶ Das Ziel einer einheitlichen Auslegung kann auf verschiedenen Wegen erreicht werden. Zum einen durch die einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses; zum anderen durch die Meistbegünstigungstheorie;⁹⁰⁷ ferner durch die Theorie der alternativen Anwendung der Teilbetriebsbegriffe.⁹⁰⁸

(3) Gibt das nationale Recht punktuell zu konkreten Auslegungsfragen eine *Sachentscheidung* vor und weicht diese Sachentscheidung von dem unionalen Teilbetriebsverständnis ab?⁹⁰⁹

a) Grammatikalische Auslegung

Der Wortlaut des Gesetzes bildet den Ausgangspunkt jeder Auslegung. Im Rahmen der grammatikalischen Auslegung wird ermittelt, welcher Bedeutungsgehalt dem Gesetzeswortlaut nach den Regeln der Gram-

⁹⁰³ Siehe bereits S. 16 ff.

⁹⁰⁴ Siehe bereits S. 18 f.

⁹⁰⁵ Siehe bereits S. 19.

⁹⁰⁶ Siehe bereits S. 20 f.

⁹⁰⁷ Siehe bereits S. 167 ff.

⁹⁰⁸ Siehe bereits S. 167 ff.

⁹⁰⁹ Siehe bereits S. 21 f.

matik, des allgemeinen Sprachgebrauchs sowie der Rechtssprache als Kunstsprache zukommen kann.⁹¹⁰

**aa) Strukturentscheidung:
einheitliche Auslegung**

Grammatikalische Argumente sprechen für eine Strukturentscheidung zugunsten einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen. Der Wortlaut der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG unterscheidet nicht zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten.⁹¹¹ Da demselben Wort in derselben Norm grundsätzlich immer die gleiche Bedeutung zukommt, sollte das Teilbetriebserfordernis bei grammatikalischer Betrachtung in beiden Fällen gleichermaßen ausgelegt werden.⁹¹²

**bb) Gestaltungsentscheidung:
keine „hybriden Teilbetriebe“**

Das Ziel einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen kann durch eine einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses sowie in Anwendung der Meistbegünstigungstheorie und der Theorie der alternativen Anwendung der Teilbetriebsbegriffe erreicht werden.⁹¹³ Grammatikalische Argumente sprechen gegen die Meistbegünstigungstheorie.⁹¹⁴ Für den Begriff des Teilbetriebs besteht sowohl auf nationaler Ebene als auch auf unionaler Ebene ein spezifischer Sprachgebrauch in der Rechtssprache. Eine Mischform beider Teilbetriebsverständnisse („hybrider Teilbetrieb“)⁹¹⁵ ist daher jedenfalls im Wortlaut weder des deutschen noch des unionalen Rechts angelegt.

⁹¹⁰ Siehe bereits S. 7 f., 76.

⁹¹¹ Vgl. *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 172.

⁹¹² *Köth*, in: Lademann, UmwStG § 15 Rn. 45; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 99 f.; *Wienbracke*, Juristische Methodenlehre, Rn. 164; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 43.

⁹¹³ Siehe S. 167 ff.

⁹¹⁴ Vgl. *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 37.

⁹¹⁵ Vgl. *Jäschke*, in: Lademann, UmwStG, § 20 Rn. 27; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 79.

Darüber hinaus können keine Rückschlüsse gezogen werden, wie das Ziel einer einheitlichen Auslegung erreicht werden soll. Der Wortlaut des Umwandlungssteuergesetzes 2006 enthält weder eine Teilbetriebsdefinition noch einen Verweis auf das maßgebliche Teilbetriebsverständnis.⁹¹⁶

cc) Sachentscheidung:

§§ 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG, 6 Abs. 2 S. 1 EnWG

Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG gibt eine eindeutige Sachentscheidung vor. Danach wird ein Mitunternehmeranteil und eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als echter Teilbetrieb fingiert. Mit dieser Sachentscheidung weicht das Umwandlungssteuergesetz 2006 von dem unionalen Teilbetriebsverständnis ab.⁹¹⁷ Entsprechendes gilt für die gesetzlich angeordnete Teilbetriebsfiktion im Rahmen des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG.⁹¹⁸

Der nationale Gesetzgeber ist zu einer solchen abweichenden Regelung auch für grenzüberschreitende Umstrukturierungsvorgänge befugt, da die Fusionsrichtlinie mindestharmonisierenden Charakter hat und das nationale Recht zugunsten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht.⁹¹⁹ Den nationalen Teilbetriebsfiktionen stehen auch nicht die Diskriminierungsverbote des unionalen Primärrechts⁹²⁰ entgegen, da sie gleichermaßen für rein nationale und grenzüberschreitende Fälle gelten.⁹²¹

b) Historische Auslegung

Mit der historischen Auslegung wird der vom historischen Gesetzgeber bezweckte Regelungsgehalt ergründet. Besondere Bedeutung kommt

⁹¹⁶ *Heurung/Engel/Schröder*, GmbHR 2011, 617, 618.

⁹¹⁷ Siehe S. 157 f.

⁹¹⁸ Siehe S. 159.

⁹¹⁹ Vgl. S. 171 ff.

⁹²⁰ Vgl. das allgemeine Diskriminierungsverbot gemäß Art. 18 UAbs. 1 AEUV sowie die besonderen Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

⁹²¹ *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 126.

unter anderem dem historischen Normumfeld sowie den Gesetzgebungsmaterialien zu.⁹²²

**aa) Strukturentscheidung:
einheitliche Auslegung**

Das historische Normumfeld sowie die Gesetzgebungsmaterialien zum Umwandlungssteuergesetz 2006 sprechen für eine Strukturentscheidung des historischen Gesetzgebers zugunsten einer einheitlichen Auslegung von rein innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgängen:

Das Umwandlungssteuergesetz 1995 enthielt mit § 23 UmwStG 1995 eine Sondervorschrift für Unternehmensumstrukturierungen, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fielen.⁹²³ Demgegenüber wurde im Umwandlungssteuergesetz 2006 mit den §§ 20 ff. UmwStG ein einheitliches Regelungsregime für Einbringungsvorgänge geschaffen. Dies legt eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebsbegriffs nahe.⁹²⁴

Hierfür spricht auch die amtliche Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung.⁹²⁵ Danach erstreckte sich der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetz 2006 auf das Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums.⁹²⁶ Dabei sollen künftig „europaweit *die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische und für alle grenzüberschreitenden Umstrukturierungen* von Unternehmen“ gelten.⁹²⁷ Mit Blick auf die konkrete Zielsetzung der §§ 20 ff.

⁹²² Siehe bereits S. 7 f., 77.

⁹²³ Die Vorgaben der Fusionsrichtlinie wurden erstmals durch § 20 Abs. 6 und 8 UmwStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1992 (BGBl. I 1992, 297) teilweise umgesetzt. Siehe dazu *Dehner*, DStR 1994, 1751, 1759; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 22, 103 f.; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 170.

⁹²⁴ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 104; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 40; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 95; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, S. 155 f.

⁹²⁵ BT-Drs. 16/2710, S. 1 ff.

⁹²⁶ BT-Drs. 16/2710, S. 34; für den zweiten bis fünften Teil des UmwStG 2006 bleibt es jedoch bei dem Grundsatz, dass der Anwendungsbereich nur eröffnet ist, wenn die zivilrechtlichen Grundlagen dafür gegeben sind. Siehe BT-Drs. 16/2710, S. 25, 34.

⁹²⁷ BT-Drs. 16/2710, S. 25 f. (Herv. d. Verf.).

UmwStG soll „im Interesse der Erleichterung von Unternehmensumstrukturierungen ein *einheitliches und EU-konformes System* für die steuerliche Behandlung von Einbringungsfällen“ geschaffen werden.⁹²⁸

Ausweislich der Stellungnahme des Bundesrats soll „eine *In- und Ausländer gleichbehandelnde*, europarechtskonforme Einbringungskonzeption“ geschaffen werden.⁹²⁹

Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums,⁹³⁰ die Empfehlungen des Finanz- und Wirtschaftsausschusses des Bundesrats,⁹³¹ der Bericht des Finanzausschusses des Bundestags⁹³² sowie die Protokolle zu den Beratungen im Plenum⁹³³ bestätigen die Zielrichtung des historischen Gesetzgebers, ein einheitliches, inländische und grenzüberschreitende Umstrukturierungen gleichbehandelndes Regelungsregime zu schaffen.⁹³⁴

⁹²⁸ BT-Drs. 16/2710, S. 42 (Herv. d. Verf.).

⁹²⁹ BT-Drs. 16/2710, S. 60 (Herv. d. Verf.).

⁹³⁰ Begründung des Referentenentwurfs zum SEStEG von 21.4.2006 (abrufbar unter: <http://www.hick-steuerberater.de/x/SEStEG/Entwurf%20SEStEG.pdf>, zuletzt am 1.2.2019); der Referentenentwurf kann im Rahmen der historischen Auslegung berücksichtigt werden, wenn er den späteren Gesetzgebungsprozess tatsächlich beeinflusst hat. Siehe dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 61. Die Ausführungen in der amtlichen Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung gehen auf den Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums zurück. Siehe dazu *Körner*, IStR 2006, 469 ff. Die vom Ministerium der Finanzen im UmwStE 2011 geäußerte Auffassung zur Auslegung des Teilbetriebs im UmwStG 2006 kann hingegen im Rahmen der historischen Auslegung nicht berücksichtigt werden. Aus Gründen der Rechtssicherheit und der Vorhersehbarkeit des Auslegungsergebnisses dürfen erst zeitlich später getätigte Stellungnahmen außerhalb des Gesetzgebungsverfahrens nicht herangezogen werden. Siehe dazu OLG Frankfurt a.M. Beschl. v. 27.3.2012, 5 AktG 3/11, DB 2012, 912, Rn. 23; *Fleischer*, NJW 2012, 2087, 2088.

⁹³¹ BR-Drs. 542/1/06, S. 1 ff.; die Stellungnahme des Bundesrats geht inhaltlich auf die Empfehlung des Finanz- und Wirtschaftsausschusses des Bundesrats zurück.

⁹³² BT-Drs. 16/3369, S. 1 ff.; die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen wies zum Beratungsverfahren darauf hin, dass es „(i)n einem einheitlichen Binnenmarkt (...) steuerrechtlich keinen Unterschied machen (dürfe, Anm. d. Verf.), ob eine Betriebsstätte innerhalb Deutschlands oder ins Ausland verlegt werde“, siehe BT-Drs. 16/3369, S. 4.

⁹³³ BT-Plenarprotokoll 16/54, Anlage 15, S. 5530 ff.; BT-Plenarprotokoll 16/63, Tagesordnungspunkt 11, S. 6208 ff.; von besonderer Bedeutung sind dabei die zu Protokoll gegebenen Reden von Peter Rzepka (BT-Plenarprotokoll 16/54, Anlage 15, S. 5330 ff.) Lothar Binding (BT-Plenarprotokoll 16/54, Anlage 15, S. 5332 ff.) und Gerhard Schick (BT-Plenarprotokoll 16/54 Anlage 15, S. 5335 f.).

⁹³⁴ Keine für diese Arbeit relevanten Informationen enthalten die Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates vom 12.11.2006, BT-Drs. 16/2934 sowie der Antrag des Freistaates Bayern vom 20.9.2006, BR-Drs. 542/2/06.

Hiergegen kann auch nicht eine Aussage aus der amtlichen Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung angeführt werden, wonach „(f)ür die Bestimmung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs darstellt, (...) die funktionale Betrachtungsweise maßgeblich“ sei.⁹³⁵ Dieser Aussage kann nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber keine einheitliche Auslegung gewollt habe. Die amtliche Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung setzt sich an keiner Stelle mit den Vorgaben des unionalen Teilbetriebsverständnisses auseinander. Insofern kann dem historischen Gesetzgeber auch nicht unterstellt werden, dass er von den Vorgaben des unionalen Teilbetriebsverständnisses abweichen wollte.⁹³⁶

Selbst wenn man das anders sieht und der Aussage in der Regierungsbegründung eine Absage an das unionale Teilbetriebsverständnis für rein inländische Umstrukturierungen herauslesen will, wäre ein solches gesetzgeberisches Motiv wohl unerheblich. Bereits aus den gesetzlich normierten Tatbeständen der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG ergibt sich eine einheitliche Auslegung unabhängig davon, ob der Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie eröffnet ist oder nicht.⁹³⁷

bb) Gestaltungsentscheidung: unionales Teilbetriebsverständnis

Mit Blick auf die Frage, wie eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebsverständnisses erreicht werden kann, sprechen die Gesetzgebungsmaterialien für eine einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses.

Der historische Gesetzgeber wollte die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen durch das SEStEG auch in dem unionsrechtlich nicht determinierten Bereich inhaltlich verändern. Der Bundesrat führt in seiner Stellungnahme aus: „Die im Gesetzesentwurf der Bundesregierung über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften

⁹³⁵ BT-Drs. 16/2710, S. 42.

⁹³⁶ Vgl. *Desens*, DStR 2010, Beih. zu Heft 46, 80, 83; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 94 f.; a.A. *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 84.

⁹³⁷ *Desens*, in: DStR 2010, Beih. zu Heft 46, 80, 83.

vorgesehene *grundlegende Neukonzeption des sog. Einbringungsteils* des Umwandlungssteuergesetzes ist derzeit *europarechtlich nicht geboten*.⁹³⁸ Europarechtlich nicht geboten sind die Änderungen für solche Umstrukturierungsvorgänge, die nicht vom Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie erfasst sind.

In der amtlichen Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung wird als Ziel des SEStEG genannt, „die nationalen steuerlichen Vorschriften zur Umstrukturierung von Unternehmen an die jüngsten gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Entwicklungen und *Vorgaben des europäischen Rechts*“ anzupassen.⁹³⁹ Dabei hat der historische Gesetzgeber ausdrücklich auch die Vorgaben der Fusionsrichtlinie beachtet.⁹⁴⁰ Da „die deutschen steuerrechtlichen Vorschriften an die aktuellen EU-rechtlichen Vorgaben auf dem Gebiet des Steuerrechts und des Gesellschaftsrechts angepasst werden“⁹⁴¹ sollen, spricht dies dafür, dass der historische Gesetzgeber bei der inhaltlichen Ausgestaltung der umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen von einer allgemeinen Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses ausging.⁹⁴²

Hiergegen kann auch nicht eingewendet werden, dass die Regelungen über Unternehmensspaltungen nach der amtlichen Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „im Grundsatz unverändert übernommen“ werden sollten.⁹⁴³ Diese Aussage ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die allgemeine Systematik des Ersten bis Fünften Teils des Entwurfs zum Umwandlungssteuergesetz erläutert wird. Die Spaltung soll dabei unverändert als Umkehrfall der Verschmelzung⁹⁴⁴ ausgestaltet sein, wie die Verweisung in § 15 UmwStG-E auf die §§ 11-13 UmwStG-E

⁹³⁸ BT-Drs. 16/2710, S. 60 (Herv. d. Verf.); siehe auch die Empfehlung des Finanz- und Wirtschaftsausschusses des Bundesrats, BR-Drs. 542/1/06, S. 9.

⁹³⁹ BT-Drs. 16/2710, S. 25 (Herv. d. Verf.); Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen, S. 1 (abrufbar unter: <http://www.hick-steuerberater.de/x/SEStEG/Entwurf%20SEStEG.pdf>, zuletzt am 1.2.2019).

⁹⁴⁰ Siehe BT-Drs. 16/2710, S. 25.

⁹⁴¹ Siehe die zu Protokoll gegebene Rede von *Peter Rzepka*, BT-Plenarprotokoll 16/54, Anlage 15, S. 5330.

⁹⁴² Siehe auch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht S. 110.

⁹⁴³ BT-Drs. 16/2710, S. 35.

⁹⁴⁴ *Thiel*, DStR 1995, 237, 238; *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 3; *Krebs*, BB 1998, 2082.

zeigt.⁹⁴⁵ Die Aussage in der Regierungsbegründung sollte daher im Kontext der Ablehnung spezifischer Reformüberlegungen im Gesetzgebungsprozess gelesen werden.⁹⁴⁶ Der Aussage kann keine Anwendungsbestimmung zugunsten des klasissch-nationalen Teilbetriebsverständnisses entnommen werden.⁹⁴⁷

Für die Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses spricht ferner die Anregung des Sachverständigen *Heinz-Jürgen Tischbein* in der Sitzung des Finanzausschusses. Dieser hatte vorgeschlagen, die Teilbetriebsdefinition der Fusionsrichtlinie als Definition für das Umwandlungssteuergesetz 2006 zu übernehmen: „Es fällt uns in der Praxis sehr schwer, den Teilbetriebsbegriff, der heute bereits vielfach gefallen ist, zu definieren. Wir haben deshalb die Anregung, dass Sie dieses Gesetzesvorhaben auch dazu nutzen, in diesem Punkt Klarheit zu schaffen, indem Sie die bereits auf europäischer Ebene verabschiedete *Regelung des Art. 2 i der Fusionsrichtlinie als Definition des Teilbetriebes* einführen“.⁹⁴⁸ Die an der Gesetzgebung beteiligten Personen gingen somit zumindest teilweise von einer Gestaltungsentscheidung zugunsten des unionalen Teilbetriebsverständnisses aus.⁹⁴⁹

⁹⁴⁵ Die steuerliche Systematik des UmwStG 1995 soll nur im Grundsatz übernommen werden, da § 13 UmwStG in der Fassung des Regierungsentwurfs – abweichend von der Systematik des UmwStG 1995 – nicht an die Teilbetriebsvoraussetzung des § 15 UmwStG 2006 anknüpfte. Dies zeigt ein Umkehrschluss von § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG-E, der gerade nur auf § 11 Abs. 2 UmwStG-E 2006 verweist. Diese systematische Änderung konnte sich im Gesetzgebungsprozess allerdings nicht durchsetzen, sodass die hier in Rede stehende Passage in der Gesetzesbegründung teilweise auch als wertlos eingestuft wird. Siehe dazu *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 157 (Anmerkung *Möhlenbrock*); *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht S. 146.

⁹⁴⁶ *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.05.

⁹⁴⁷ So auch *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.05; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 146; *Beinert*, in: StBJb 2011/2012, S. 153, 157 (Anmerkung *Möhlenbrock*); a.A. *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. Januar 2014, § 15 UmwStG Rn. 47; *Herlinghaus*, in: FS Meilicke, S. 159, 176; *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 125 f.

⁹⁴⁸ Wortprotokoll der 34. Sitzung des Finanzausschusses vom 18.10.2006, Protokoll Nr. 16/34, S. 23 (Herv. d. Verf.).

⁹⁴⁹ Der Vorschlag des Sachverständigen Heinz-Jürgen Tischbein konnte sich im Gesetzgebungsverfahren jedoch nicht durchsetzen. Dies könnte auch als Argument gegen die Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses angeführt werden.

cc) Keine Sachentscheidung

Historische Argumente können nicht für eine vom unionalen Begriffsverständnis abweichende Sachentscheidung des historischen Gesetzgebers angeführt werden. Eine solche Sachentscheidung würde voraussetzen, dass sich dieser mit den konkreten Vorgaben des unionalen Teilbetriebsverständnisses auseinandergesetzt hat und diese (teilweise) nicht auf das nationale Recht übertragen wollte. Auf die konkreten Vorgaben des unionalen Teilbetriebsverständnisses wird in den Gesetzgebungsmaterialien zum SEStEG jedoch nicht eingegangen. Dementsprechend kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der historische Gesetzgeber eine bewusste Sachentscheidung für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Auslegung getroffen hat.

c) Systematische Auslegung

Die systematische Auslegung entnimmt den Sinn einer Vorschrift aus deren Kontext zu anderen Normen, Normkomplexen und zur Gesamtrechtsordnung.⁹⁵⁰

aa) Strukturentscheidung: einheitliche Auslegung

Die rechtstechnisch einheitliche Gestaltung des Umwandlungssteuergesetzes 2006 spricht für eine Strukturentscheidung zugunsten einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen.⁹⁵¹

Der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes 2006 wurde gemäß § 1 UmwStG durch das SEStEG auf grenzüberschreitende Umstrukturierungsvorgänge unter Beteiligung von unionalen Rechtsträgern ausgedehnt.⁹⁵² Die besonderen Vorschriften des Zweiten bis Achten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 2006 gelten für inländische und grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen glei-

⁹⁵⁰ Siehe bereits S. 7 f.

⁹⁵¹ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 102 ff.; a.A. wohl *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 37.

⁹⁵² *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 1 UmwStG Rn. 2.

chermaßen.⁹⁵³ Das zeigen auch die amtlichen Überschriften der §§ 3 bis 25 UmwStG, die nicht zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen differenzieren.⁹⁵⁴

Darüber hinaus können auch die aus dem Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Desiderate der Normenklarheit und Normenbestimmtheit für eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebs herangezogen werden.⁹⁵⁵ Dem gleichen Gesetzeswortlaut kommt im Zweifel die gleiche Bedeutung zu.⁹⁵⁶

bb) Gestaltungsentscheidung: unionales Teilbetriebsverständnis

Hinsichtlich der Frage, wie eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebserfordernisses erreicht werden kann, sprechen systematische Erwägungen für eine einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses.

Der Gesetzgeber hat das Umwandlungssteuergesetz 2006 an die Formulierungen der Fusionsrichtlinie angepasst: Nach § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG muss im Fall der Abspaltung mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben. Das entspricht der Formulierung in Art. 2 lit. c FRL.⁹⁵⁷ Ferner entspricht die amtliche Überschrift zu § 20 UmwStG („Einbringung von Unternehmensteilen“) wortgleich der Terminologie der Fusionsrichtlinie in Art. 2 lit. d FRL.⁹⁵⁸ Schließlich gehen die Änderungen in §§ 20 Abs. 7, 3 Abs. 3 UmwStG und § 20 Abs. 8 UmwStG auf Art. 10 FRL und Art. 10a FRL zurück.⁹⁵⁹ Die Vermutung liegt insofern nahe, dass sich das Umwandlungssteuergesetz 2006 auch hinsichtlich der Auslegung des Teilbetriebs an dem unionalen Begriffsverständnis orientiert.

⁹⁵³ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 102; *Widmann*, in: *Widmann/Mayer*, UmwG, UmwStG, Lfg. Februar 2007, Vor. § 1 UmwStG Rn. 13.

⁹⁵⁴ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 102.

⁹⁵⁵ *Herzig*, IStR 1994, 1, 5; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 105.

⁹⁵⁶ Siehe Allgemein dazu *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 43.

⁹⁵⁷ *Blumers*, DB 2010, 1670, 1672.

⁹⁵⁸ *Blumers*, DB 2010, 1670, 1672; *Graw*, DB 2013, 1011, 1012.

⁹⁵⁹ *Blumers*, DB 2010, 1670, 1672; *Graw*, DB 2013, 1011, 1012.

Ein anderes Ergebnis kann auch nicht damit begründet werden, dass der Gesetzgeber die Fusionsrichtlinie teilweise richtlinienwidrig umgesetzt habe.⁹⁶⁰ Ein Verstoß wird teilweise in dem Nur-Teilbetriebs-erfordernis gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG,⁹⁶¹ den pauschalierenden Missbrauchsvorschriften gemäß §§ 15 Abs. 2, 22 UmwStG⁹⁶² und dem Erfordernis der Gewährung neuer Anteile gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG⁹⁶³ gesehen. Dem Gesetzgeber kann jedoch nicht unterstellt werden, dass er die Vorgaben der Fusionsrichtlinie bewusst falsch umgesetzt hat.⁹⁶⁴ Die Gesetzgebungsmaterialien zeigen eindeutig, dass er „ein einheitliches und EU-konformes System“ schaffen wollte.⁹⁶⁵

Als Argument für eine Fortgeltung des nationalen Teilbetriebsver-ständnisses kann auch nicht angeführt werden, dass der Gesetzgeber die Regelungen zu fiktiven Teilbetrieben in § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG beibe-halten hat.⁹⁶⁶ Es ist kein Wertungswiderspruch, wenn für die Regelungen zu fiktiven Teilbetrieben das nationale Begriffsverständnis maßgebend ist und für echte Teilbetriebe das unionale Begriffsverständnis.⁹⁶⁷ Fiktive Teilbetriebe und echte Teilbetriebe werden nur in ihren Rechtsfolgen gleichgestellt. Die tatbestandlichen Teilbetriebsvoraussetzungen müssen bei fiktiven Teilbetrieben gerade nicht vorliegen. Aus der ausdrücklichen Positivabweichung bei fiktiven Teilbetrieben können daher keine Rück-

⁹⁶⁰ In diese Richtung *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 84; *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 271.

⁹⁶¹ Zum Teil wird vertreten, dass § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG ein Nur-Teilbetriebs-erfordernis hinsichtlich des zurückbleibenden Vermögens normiere. Siehe zu diesem Streitstand *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 62 ff. m.w.N.; *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. Januar 2014, § 15 UmwStG Rn. 62 m.w.N.; zur Vereinbarkeit eines Nur-Teilbetriebs-erfordernisses mit der Fusionsrichtlinie siehe *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 68 m.w.N.

⁹⁶² Siehe *Schumacher*, in: Röder/Herlinghausen/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 209; *Hahn*, GmbHR 2006, 462, 465; *Gille*, IStR 2007, 194, 196.

⁹⁶³ *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 204; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 189 ff.

⁹⁶⁴ *Claß/Weggenmann*, BB 2012, 552, 554; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbe-trieb-begriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 113 f.

⁹⁶⁵ BT-Drs. 16/2710, S. 42.

⁹⁶⁶ So jedoch *Schumacher*, in: Röder/Herlinghausen/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 126; *Herlinghaus*, in: FS Meilicke, 2010, S. 159, 176; *Schumacher/Neumann*, DStR 2008, 325, 237 (Auffassung *Schumacher*).

⁹⁶⁷ A.A. *Schumacher*, in: Röder/Herlinghausen/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 126; *Schumacher/Neumann*, DStR 2008, 325, 237 (Auffassung *Schumacher*).

schlüsse auf die inhaltlichen Anforderungen an das Vorliegen eines echten Teilbetriebs gezogen werden.⁹⁶⁸

cc) **Sachentscheidung:**

Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis bei drohendem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Hinsichtlich konkreter Auslegungsfragen geben systematische Gründe eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung vor, wenn andernfalls ein Verstoß gegen Verfassungsrecht drohen würde. Nach der Solange-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁹⁶⁹ sind nationale Regelungen innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie grundsätzlich nicht am Maßstab des Grundgesetzes zu messen, solange kein Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1 GG oder den Menschenwürdegehalt der Einzelgrundrechte im Raum steht.⁹⁷⁰ Diese Rechtsprechung kann nicht auf den überschießend umgesetzten Richtlinienbereich übertragen werden, da die Europäische Union nicht rechtsetzend tätig war im Sinne des Art. 23 Abs. 1 GG.⁹⁷¹ Im nicht richtlinienrechtlich determinierten Bereich kann damit eine verfassungskonforme Auslegung geboten sein.

Bei der inhaltlichen Ausgestaltung des Umwandlungssteuergesetzes 2006 setzen die Freiheitsgrundrechte des Grundgesetzes dem Gesetzgeber kaum zwingende Vorgaben.⁹⁷² In Betracht kommt allerdings ein Ver-

⁹⁶⁸ So im Ergebnis auch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 148 f.

⁹⁶⁹ BVerfG Beschl. v. 29.5.1974, 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 (Solange-I-Beschluss); BVerfG Beschl. v. 22.10.1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (Solange-II-Beschluss).

⁹⁷⁰ Siehe auch BVerfG Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvR 2735/14, BVerfGE 140, 317, Rn. 48 f; siehe auch S. 21 f.

⁹⁷¹ Siehe zum Ganzen *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 43; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 550; *Habersack/Mayer*, JZ 1999, 913, 920; etwas anderes folgt auch nicht aus der heftig umstrittenen Auslegung von Art. 51, 53 GrCH durch den EuGH, wonach der Geltungsbereich der unionalen Grundrechte weitgehend auch nicht determinierte Bereiche des Unionsrechts erfassen soll. Denn zumindest in zweipoligen Verhältnissen (wie im Steuerrecht) lässt auch der EuGH zumindest eine parallele Geltung der nationalen Grundrechte neben den unionalen Grundrechten zu, vgl. EuGH Ur. v. 26.2.2013, EU:C:2013:107, Rn. 60; EuGH Ur. v. 26.2.2013, EU:C:2013:105, Rn. 29.

⁹⁷² Siehe S. 41 ff.

stoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG und das darin verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip.⁹⁷³ Hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses im Umwandlungssteuerrecht hat der nationale Gesetzgeber jedoch einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Es gilt ein weit zurückgenommener Prüfungsmaßstab im Sinne einer Willkürprüfung.⁹⁷⁴

In dem eher theoretischen Fall, dass die Geltung des unionalen Begriffsverständnisses zu einer willkürlichen Begünstigungsentscheidung führen würde, gibt das deutsche Verfassungsrecht zumindest im nicht richtlinienrechtlich determinierten Bereich einen Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht zwingend vor.

d) Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung knüpft an den von der Norm verfolgten Regelungszweck an.⁹⁷⁵

aa) Strukturentscheidung: einheitliche Auslegung

Teleologische Argumente sprechen für eine Strukturentscheidung zugunsten einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen. Eine gespaltene Auslegung desselben Gesetzestextes ist grundsätzlich unerwünscht, da eine solche die Rechtsanwendung erschwert und zu neuen Abgrenzungsproblemen führt.⁹⁷⁶ *Blumers* führt in diesem Zusammenhang das Beispiel der Spaltung einer deutschen Kapitalgesellschaft an, an der auch eine französische Gesellschaft beteiligt ist, die im Rückwirkungszeitraum ihre Beteiligung auf eine deutsche Tochtergesellschaft überträgt.⁹⁷⁷

Zum Teil wird in der Literatur argumentiert, dass gerade die Fortgeltung des klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnisses die Kontinuität

⁹⁷³ Siehe S. 41 ff.

⁹⁷⁴ Siehe S. 63 ff.

⁹⁷⁵ Siehe bereits S. 7 f.

⁹⁷⁶ Vgl. *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545, 551; *Langenbucher*, in: *Langenbucher, Europäisches Privat- und Wirtschaftsrecht*, § 1 Rn. 117.

⁹⁷⁷ *Blumers*, BB 2011, 2204, 2206.

des Rechts fördere und damit zur Rechtssicherheit beitrage.⁹⁷⁸ Dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen, da sich letztlich jede Gesetzesreform negativ auf die Kontinuität des Rechts auswirkt.⁹⁷⁹ Zudem war das unionale Teilbetriebsverständnis in § 23 UmwStG 1995 bereits fest verankert. Eine gespaltene Auslegung würde dem Ziel des Gesetzgebers, „ein einheitliches und EU-konformes Recht zu schaffen“,⁹⁸⁰ diametral entgegenstehen.⁹⁸¹

**bb) Gestaltungsentscheidung:
unionales Teilbetriebsverständnis**

Hinsichtlich der Frage, wie eine einheitliche Auslegung des Teilbetriebs erreicht werden kann, sprechen teleologische Erwägungen für eine einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses. Die Meistbegünstigungstheorie und die Theorie der alternativen Anwendung der beiden Teilbetriebsverständnisse hätten zur Folge, dass jede Auslegungsfrage unter einer nationalen und einer unionalen Sichtweise beurteilt werden müsste.⁹⁸² Dies würde die Rechtsanwendung erheblich erschweren.

Es ist ferner zu beachten, dass die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuergesetzes 2006 eine Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten ertragsteuersystematischen Grundsätzen bilden.⁹⁸³ Höhere Anforderungen an das Teilbetriebserfordernis können mit der Zielrichtung begründet werden, die ertragsteuersystematischen Grundsätze in einem angemessenen Umfang zu wahren.⁹⁸⁴ Insofern kann für die Meistbegünstigungstheorie oder die Theorie der alternativen Anwendung der beiden Teilbetriebsbegriffe auch nicht der Gedanke

⁹⁷⁸ So *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 271; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 40.

⁹⁷⁹ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 115.

⁹⁸⁰ BT-Drs. 16/2710, S. 25, 42.

⁹⁸¹ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 111.

⁹⁸² Vgl. S. 167 ff.

⁹⁸³ Siehe S. 51 ff.

⁹⁸⁴ Siehe S. 86 ff.

einer möglichst wirtschaftsliberalen Auslegung des Umwandlungssteuerrechts angeführt werden.⁹⁸⁵

cc) **Sachentscheidung:**

Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zur besseren Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze

Hinsichtlich konkreter Auslegungsfragen können teleologische Argumente jedoch eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung vorgeben. Der Europäische Gerichtshof berücksichtigt bei der Auslegung des unionalen Teilbetriebserfordernisses nur solche Auslegungsgesichtspunkte, die den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie berühren.⁹⁸⁶ Die systematischen Wertungen des deutschen Ertragsteuerrechts berücksichtigt der Europäische Gerichtshof naturgemäß nicht.⁹⁸⁷

Dagegen können deutsche Gerichte bei der Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 auch das Ziel der angemessenen Wahrung der systematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts berücksichtigen.⁹⁸⁸ Teleologische Argumente können daher punktuell hinsichtlich einzelner konkreter Auslegungsfragen für einen Rückgriff auf das nationale Begriffsverständnis angeführt werden, sofern hierdurch die steuersystematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrecht besser gewahrt werden würden als bei der Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses.⁹⁸⁹

⁹⁸⁵ Vgl. S. 86 ff.; a.A. *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 38.

⁹⁸⁶ *Grüneberg*, in: Palandt, BGB, Einl. Rn. 44; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 46 ff.; siehe auch S. 21 f.

⁹⁸⁷ Unionale Regelungen können im Bereich der direkten Steuern nur über die allgemeinen Rechtsangleichungsvorschriften geschaffen werden. Die Europäische Union verfügt über keine besondere Harmonisierungskompetenz. Siehe dazu *Tiedtke/Mohr*, EuZW 2008, 424. Dementsprechend gibt es auf unionaler Ebene auch kein mit dem nationalen Steuerrecht vergleichbar umfangreiches System an ertragsteuersystematischen Wertungen.

⁹⁸⁸ Vgl. S. 86 ff.

⁹⁸⁹ Vgl. bereits S. 21 f.; *Weiss*, EuZW 2012, 733, 736; *Habersack/Mayer*, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, § 14 Rn. 46 ff., die eine gespaltene Auslegung für den Bereich der Bilanzrichtlinien wie folgt begründen: „Denn während der Gerichtshof insoweit stets die Auslegung von Normen vornimmt, die für die Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbindlich sind, und dabei allein die mit dieser Bilanz verfolgten Zwecke berücksichtigt,

Im Rahmen einer interpretatorischen Gesamtabwägung muss dann untersucht werden, ob die Argumente, die in teleologischer Hinsicht für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung sprechen, die Argumente überwiegen, die für die Struktur- und Gestaltungsentscheidung zugunsten einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis orientierten Auslegung sprechen.⁹⁹⁰

Grundsätzlich überwiegt das Interesse an einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis orientierten Auslegung, wenn die ertragsteuersystematischen Wertungen durch das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis nur in einem unerheblichen Umfang besser gewahrt würden als durch das unionale Teilbetriebsverständnis. Je größer jedoch der Umfang, in welchem das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis die deutschen ertragsteuersystematischen Grundsätze besser wahrt als das unionale Teilbetriebsverständnis, desto gewichtiger ist das Argument für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung.

e) Zwischenergebnis

Grammatikalische, historische, systematische und teleologische Auslegung sprechen dafür, dass das Umwandlungssteuergesetz 2006 eine Strukturentscheidung zugunsten einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen vorgibt.⁹⁹¹

Historische, systematische und teleologische Argumente sprechen dabei für eine Gestaltungsentscheidung zugunsten einer einheitlichen Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses.⁹⁹²

Zu konkreten Auslegungsfragen kann das nationale Recht auch eine Sachentscheidung vorgeben, die von den Vorgaben des unionalen Teilbetriebsverständnisses abweicht. Die grammatikalische Auslegung der §§ 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG, 6 Abs. 2 S. 1 EnWG zeigt, dass das natio-

kommen im Bereich der Steuerbilanz hiervon abweichende Gesichtspunkte wie der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung und derjenige der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Tragen.“

⁹⁹⁰ Vgl. S. 16 f.

⁹⁹¹ Siehe S. 176, 178 ff., 183, 187 f.

⁹⁹² Siehe S. 180 ff., 184 f., 188.

nale Recht gesetzlich geschriebene Teilbetriebsfiktionen vorgibt, die dem unionalen Teilbetriebsverständnis fremd sind. Der im Gesetz eindeutig zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers muss grundsätzlich beachtet werden.⁹⁹³

Eine punktuell vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung kann in teleologischer Hinsicht mit dem Gedanken der angemessenen Wahrung der systematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts begründet werden.⁹⁹⁴ Eine abweichende Sachentscheidung kommt immer dann in Betracht, wenn das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis die systematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage nicht nur unerheblich besser wahren würde als das unionale Teilbetriebsverständnis.⁹⁹⁵

Im Rahmen einer interpretatorischen Gesamtabwägung muss deshalb untersucht werden, ob die Argumente, die in teleologischer Hinsicht für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung sprechen, die Argumente überwiegen, die für eine Struktur- und Gestaltungsentscheidung zugunsten einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis orientierten Auslegung sprechen.⁹⁹⁶

Die in der steuerrechtlichen Literatur vertretenen Lösungsansätze⁹⁹⁷ zur Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 können somit im Ergebnis nicht überzeugen. Im Folgenden werden Maßgaben zur Auslegung entwickelt.

III. Neuer und differenzierter Lösungsansatz für die Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis

Die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 richtet sich im Grundsatz einheitlich nach dem unionalen Begriffsverständnis. Bei konkreten Auslegungsfragen kann im Einzelfall jedoch von dem unionalen Begriffsverständnis abgewichen werden. Voraussetzung ist, dass die Argumente, die für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis ab-

⁹⁹³ Siehe S. 177 f.

⁹⁹⁴ Siehe S. 189 f.

⁹⁹⁵ Siehe S. 189 f.

⁹⁹⁶ Vgl. S. 18 ff., 189 f.

⁹⁹⁷ Siehe S. 167 ff.

weichende Auslegung sprechen, einen derart hohen Stellenwert einnehmen, dass der grundsätzliche Wunsch nach einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis ausgerichteten Auslegung in den Hintergrund tritt.⁹⁹⁸

Die Rechtsfindung darf nicht willkürlich sein. Jeder neue Auslegungsansatz muss sich daran messen lassen, ob er praxistauglich ist und zu sachgerechten Ergebnissen führt. Im Folgenden werden einfache und klare Entscheidungskriterien vorgeschlagen (siehe 1.). Mit deren Hilfe kann die Rechtsanwendungspraxis zu klar vorhersehbaren und nachvollziehbaren Auslegungsergebnissen gelangen. Anschließend werden bestimmte Auslegungsprobleme untersucht, anhand derer die Ergebnisfindung illustriert werden kann (siehe 2.). Auf dieser Grundlage kann gezeigt werden, dass das Lösungsmodell einfach und zugleich angemessen ist.

1. Entwicklung einfacher und klarer Entscheidungskriterien

Eine von dem unionalen Begriffsverständnis abweichende Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 hängt im Einzelfall davon ab, ob der Wortlaut des nationalen Gesetzes ein Auslegungsergebnis klar vorgibt (siehe a)), ob die ertragsteuersystematischen Grundsätze durch die Geltung des klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnisses nicht nur unerheblich besser gewahrt würden (siehe b)), ob das unionale Auslegungsergebnis für den Gesetzgeber nicht vorhersehbar war (siehe (c)) und ob die Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen geht (siehe d)). Es werden darauf aufbauend einfache und klare Entscheidungsregeln aufgestellt (siehe e)).

a) Eindeutiger Gesetzeswortlaut

In einem ersten Schritt muss untersucht werden, ob der Wortlaut des nationalen Gesetzes ein eindeutiges Auslegungsergebnis vorgibt. Der im Gesetz eindeutig zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers

⁹⁹⁸ Siehe S. 189 f.

muss grundsätzlich beachtet werden.⁹⁹⁹ Auf eine Untersuchung der übrigen Entscheidungskriterien kommt es nicht an.

Ein vom eindeutigen Gesetzeswortlaut abweichendes Auslegungsergebnis kann nicht mit unionsrechtlichen Vorgaben begründet werden, wenn der eindeutige Gesetzeswortlaut ein Auslegungsergebnis gleichermaßen für rein nationale und grenzüberschreitende Fälle vorgibt und das nationale Recht zugunsten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht. Eine Pflicht zur richtlinienkonformen Rechtsfortbildung kann nur bei Unternehmensumstrukturierungen bestehen, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen und wenn das nationale Recht zulasten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht.¹⁰⁰⁰ Bei einer Gleichbehandlung von rein nationalen und grenzüberschreitenden Fällen kommt auch kein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot nach Art. 18 UAbs. 1 AEUV oder die spezielleren Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in Betracht.¹⁰⁰¹

b) Bessere Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze

In einem zweiten Schritt müssen die Auswirkungen auf die steuersystematischen Wertungen des deutschen Ertragsteuerrechts untersucht werden. Hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage kann ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis in Betracht kommen, wenn hierdurch die steuersystematischen Wertungen des deutschen Ertragsteuerrechts in einem höheren Umfang gewahrt würden als bei der Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses.¹⁰⁰²

Nicht ausreichend ist es jedoch, wenn die ertragsteuersystematischen Wertungen durch das nationale Begriffsverständnis nur in geringem Umfang besser gewahrt würden. Im Rahmen einer interpretatorischen Ge-

⁹⁹⁹ Zu der Möglichkeit einer richtlinienkonformen Rechtsfortbildung des nationalen Rechts siehe BGH Urt. v. 21.12.2011, VIII ZR 70/08, BGHZ 192, 148; Rn. 34; *Faust*, JuS 2012, 456, 459; *Kuhn*, EuR 2015, 225, 227 f.

¹⁰⁰⁰ Siehe S. 171 ff.

¹⁰⁰¹ Vgl. *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 126.

¹⁰⁰² Siehe S. 189 f.

samtabwägung überwiegt sonst das grundsätzliche Interesse an einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis orientierten Auslegung.¹⁰⁰³

Sollten die Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen und dem unionalen Teilbetriebsverständnis hinsichtlich der Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze so groß sein, dass nur die Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG und das darin verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip führen würde, dann gäbe das deutsche Verfassungsrecht zumindest für den überschießend umgesetzten Bereich einen Rückgriff auf das klassisch-nationale Begriffsverständnis vor.¹⁰⁰⁴ Ein solcher Fall ist jedoch eher theoretischer Natur, da Art. 3 Abs. 1 GG dem nationalen Gesetzgeber einen erheblichen Gestaltungsspielraum hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses im Umwandlungssteuerrecht lässt.¹⁰⁰⁵

c) Keine Vorhersehbarkeit des unionalen Auslegungsergebnisses

Drittens muss untersucht werden, ob das unionale Auslegungsergebnis für den nationalen Gesetzgeber zum Zeitpunkt der Gesetzgebung vorhersehbar war. Der nationale Gesetzgeber wollte mit dem Umwandlungssteuergesetz 2006 ein „einheitliches und EU-konformes Recht“¹⁰⁰⁶ schaffen und die nationalen steuerlichen Vorschriften zur Umstrukturierung von Unternehmen an die Vorgaben des europäischen Rechts anpassen.¹⁰⁰⁷ Es kann insofern davon ausgegangen werden, dass der nationale Gesetzgeber die Geltung des unionalen Begriffsverständnisses für das Umwandlungssteuergesetz 2006 gebilligt hat, soweit das unionale Auslegungsergebnis für ihn zum Zeitpunkt der Gesetzgebung vorhersehbar war.¹⁰⁰⁸ Im Rahmen einer interpretatorischen Gesamtabwägung überwiegt in diesem Fall das Interesse an einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis orientierten Auslegung.

¹⁰⁰³ Siehe S. 189 f.

¹⁰⁰⁴ Siehe S. 186 ff.

¹⁰⁰⁵ Siehe S. 63 ff., 186 ff.

¹⁰⁰⁶ BT-Drs. 16/2710, S. 25, 42.

¹⁰⁰⁷ Siehe S. 180 ff.

¹⁰⁰⁸ Vgl. BGH Urt. v. 17.10.2012, VIII ZR 226/11, BGHZ 195, 135, Rn. 22; *Schulte-Nölke/Busch*, in: FS Canaris, S. 795, 810; *Kuhn*, EuR 2015, 216, 227.

Von einer Vorhersehbarkeit des Auslegungsergebnisses kann ausgegangen werden, wenn die Fusionsrichtlinie dieses Ergebnis eindeutig vorgibt oder der Europäische Gerichtshof dieses Auslegungsergebnis in seinen beiden Leitentscheidungen zur Auslegung des unionalen Teilbetriebs in der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank*¹⁰⁰⁹ oder in der Rechtssache *Andersen og. Jensen*¹⁰¹⁰ vertreten hat.¹⁰¹¹ Das SEStEG ist am 13.12.2006 in Kraft getreten. Dem historischen Gesetzgeber waren somit die beiden Entscheidungen aus den Jahren 1992 und 2002 bekannt.

d) Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen

Viertens ist zu prüfen, ob eine punktuell von dem unionalen Begriffsverständnis abweichende Auslegung zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen wirken würde. Das Umwandlungssteuergesetz 2006 gibt eine einheitliche Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen vor.¹⁰¹²

Bei einer Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen wird dieses Ziel nicht gefährdet. Die Fusionsrichtlinie hat mindestharmonisierenden Charakter.¹⁰¹³ Der nationale Gesetzgeber darf rein nationale und grenzüberschreitende Sachverhalte einheitlich günstiger behandeln als richtlinienrechtlich gefordert. Dagegen führen Abweichungen zulasten des Steuerpflichtigen zwingend zu einer gespaltenen Auslegung, die im Umwandlungssteuergesetz 2006 gerade nicht angelegt ist.¹⁰¹⁴ Es ist bei Abweichungen zulasten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass im Rahmen einer interpretatorischen Gesamtabwägung das Interesse an einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis orientierten Auslegung überwiegt.

e) Zusammenfassend: Entscheidungsregeln

Die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 folgt im Grundsatz dem unionalen Begriffsverständnis. In zwei Fällen

¹⁰⁰⁹ EuGH Ur. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386.

¹⁰¹⁰ EuGH Ur. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15.

¹⁰¹¹ Zur Untersuchung dieser beiden Leitentscheidungen siehe S. 106 ff.

¹⁰¹² Siehe S. 176, 178 f., 183, 187 f.

¹⁰¹³ Siehe S. 171 ff.

¹⁰¹⁴ Siehe S. 171.

kann bei konkreten Auslegungsfragen auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden:

Zum einen wenn der nationale Gesetzeswortlaut eine entsprechende Sachentscheidung eindeutig vorgibt (*Entscheidungsregel 1*). Der im Gesetz eindeutig zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers muss grundsätzlich beachtet werden. Etwas anderes folgt auch nicht aus den Vorgaben des Unionsrechts, sofern das abweichende Auslegungsergebnis gleichermaßen für rein nationale und grenzüberschreitende Fälle gilt und das nationale Recht zugunsten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht.¹⁰¹⁵

Zum anderen, wenn drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen (*Entscheidungsregel 2*): (1) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis wahrt die systematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage in einem nicht nur unerheblichen Umfang besser als das unionale Teilbetriebsverständnis.¹⁰¹⁶ (2) Das unionale Auslegungsergebnis war für den historischen Gesetzgeber nicht vorhersehbar.¹⁰¹⁷ (3) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis ist für den Steuerpflichtigen günstiger als das unionale Teilbetriebsverständnis.¹⁰¹⁸

2. Anwendung der Entscheidungskriterien auf bestimmte Auslegungsprobleme

Im Folgenden werden die in Kapitel 2 herausgearbeiteten Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen und dem unionalen Teilbetriebsverständnis anhand der soeben entwickelten Entscheidungskriterien untersucht. Unterschiede bestehen hinsichtlich der Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs (siehe a)), hinsichtlich der Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs (siehe b)) und hinsichtlich ausgewählter Sonderprobleme (siehe c)).¹⁰¹⁹

¹⁰¹⁵ Siehe S. 192 f.

¹⁰¹⁶ Siehe S. 193 f.

¹⁰¹⁷ Siehe S. 194 f.

¹⁰¹⁸ Siehe S. 195.

¹⁰¹⁹ Siehe S. 159 ff.

a) Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs

Hinsichtlich der unterschiedlichen Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs sollte nicht auf das nationale Begriffsverständnis zurückgegriffen werden:

Der Wortlaut der nationalen Regelung gibt insofern keine eindeutige Sachentscheidung vor (*Entscheidungsregel 1*).

Eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Auslegung würde daher nach *Entscheidungsregel 2* voraussetzen, dass das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis die systematischen Wertungen des deutschen Ertragsteuerrechts in einem nicht nur unerheblichem Umfang besser wahrt als das unionale Teilbetriebsverständnis, das unionale Teilbetriebsverständnis für den historischen Gesetzgeber nicht vorhersehbar war und das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis für den Steuerpflichtigen günstiger ist als das unionale Teilbetriebsverständnis.¹⁰²⁰

In Bezug auf das Merkmal der gewissen Selbständigkeit kommt ein Rückgriff auf das nationale Begriffsverständnis nicht in Betracht, da das unionale Auslegungsergebnis für den nationalen Gesetzgeber vorhersehbar war. Der Europäische Gerichtshof hat bereits in der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank* entschieden, dass die „gewährte Steuervergünstigung nicht von der Anzahl der Tätigkeiten abhängt, die die Gesellschaft, zu der die übertragene Einheit gehörte, im Zeitpunkt der Einbringung ausübte“.¹⁰²¹ Überdies würde eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Auslegung zulasten des Steuerpflichtigen gehen.

Auch mit Blick auf die Bestimmung der eigenständigen Lebensfähigkeit anhand abstrakter Abgrenzungskriterien kommt ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis nicht in Betracht. Auf unionaler Ebene wird die eigenständige Funktionsfähigkeit in funktionaler Hinsicht anhand einer betriebswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung ermittelt. Insofern können alle konkreten Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis wahrt die steuersystematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts insofern nicht besser als das unionale Teilbetriebsverständnis.

¹⁰²⁰ Siehe S. 195.

¹⁰²¹ EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 14.

Mit einem Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis kann nicht der Verzicht auf das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit in finanzieller Hinsicht begründet werden. Auch dieses unionale Auslegungsergebnis war für den nationalen Gesetzgeber vorhersehbar. Der Europäische Gerichtshof hat in der Rechtssache *Andersen og Jensen* entschieden, dass „das selbständige Funktionieren eines Betriebs (...) in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen ist“.¹⁰²²

Auch hinsichtlich des Merkmals der originär gewerblichen Tätigkeit kommt ein Rückgriff auf das nationale Begriffsverständnis nicht in Betracht. Ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis würde zulasten des Steuerpflichtigen gehen und damit zu einer nicht gewollten gespaltenen Auslegung führen.

b) Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs

Hinsichtlich der Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs sollte nicht auf das nationale Begriffsverständnis zurückgegriffen werden:

Der Wortlaut der nationalen Regelung gibt insofern erneut keine eindeutige Sachentscheidung vor (*Entscheidungsregel 1*).

Eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Auslegung setzt daher unter *Entscheidungsregel 2* voraus, dass das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis die systematischen Wertungen des deutschen Ertragsteuerrechts in einem nicht nur unerheblichem Umfang besser wahrt als das unionale Teilbetriebsverständnis, das unionale Teilbetriebsverständnis für den historischen Gesetzgeber nicht vorhersehbar war und das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis für den Steuerpflichtigen günstiger ist als das unionale Teilbetriebsverständnis.¹⁰²³

Mit einem Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis kann nicht begründet werden, dass nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden müssen. Mit der Forderung nach der Übertragung der Gesamtheit der nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuzuordnenden Wirtschaftsgüter (Grundsatz der Totaltransaktion) wird in einem höheren Maße sichergestellt, dass der übernehmende Rechtsträger das in dem Teilbetrieb ausgeübte Engagement

¹⁰²² EuGH Ur. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 35.

¹⁰²³ Siehe S. 195.

fortführen kann. Insofern werden die steuersystematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts durch das unionale Teilbetriebsverständnis in einem höheren Umfang gewahrt als durch das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis.¹⁰²⁴ Überdies war das unionale Auslegungsergebnis für den nationalen Gesetzgeber vorhersehbar. Der Europäische Gerichtshof hielt es in der Rechtssache *Andersen og Jensen* „für erforderlich, dass die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebs in ihrer Gesamtheit übertragen werden“.¹⁰²⁵

Mit einem Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis kann auch nicht begründet werden, dass die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts nicht ausreichend ist. Unter funktionellen Fortführungsgesichtspunkten ist die Form der Übertragung ohne Bedeutung, solange die Wirtschaftsgüter vom übernehmenden Rechtsträger langfristig genutzt werden können.¹⁰²⁶ Die Übertragung des Eigentums vermittelt zwar eine stärkere Rechtsposition.¹⁰²⁷ Mit Blick auf die Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze sind die Unterschiede zwischen den beiden Teilbetriebsverständnissen jedoch eher als gering einzustufen. Darüber hinaus würde ein Rückgriff auf das nationale Begriffsverständnis zulasten des Steuerpflichtigen gehen und damit zu einer nicht gewollten gespaltenen Auslegung führen.

Ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis kommt auch nicht in Bezug auf das Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit in Betracht. Das unionale Auslegungsergebnis war für den nationalen Gesetzgeber insoweit vorhersehbar. Der Europäische Gerichtshof hat in der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank* entschieden, dass die „gewährte Steuervergünstigung nicht von der Anzahl der Tätigkeiten abhängt, die die Gesellschaft, zu der die übertragene Einheit gehörte, im Zeitpunkt der Einbringung ausübte“.¹⁰²⁸ Überdies würde ein Rückgriff auf das nationale Begriffsverständnis zulasten des Steuerpflichtigen gehen und damit zu einer nicht gewollten gespaltenen Auslegung führen.

¹⁰²⁴ Vgl. S. 61 ff.

¹⁰²⁵ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15, Rn. 25.

¹⁰²⁶ Vgl. S. 150 f.

¹⁰²⁷ Siehe dazu auch S. 95 f.

¹⁰²⁸ EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386, Rn. 16.

c) Sonderprobleme

Im Folgenden soll für den Teilbetrieb im Aufbau (siehe aa)) sowie für die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die Mitunternehmerschaft und die Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG (siehe bb)) untersucht werden, ob auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden kann.

aa) Der Teilbetrieb im Aufbau

Hinsichtlich der Rechtsfigur des im Aufbau befindlichen Teilbetriebs sollte auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden. Der Teilbetrieb im Aufbau sollte also im Umwandlungssteuergesetz 2006 – abweichend vom unionalen Teilbetriebsverständnis – dem echten Teilbetrieb gleichgestellt werden:

Der nationale Gesetzeswortlaut gibt eine solche Sachentscheidung zwar nicht eindeutig vor (*Entscheidungsregel 1*).

Ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis ist allerdings in Anwendung von *Entscheidungsregel 2* geboten, da eine Gleichstellung des Teilbetriebs im Aufbau mit dem echten Teilbetrieb den systematischen Wertungen des deutschen Ertragssteuerrechts entspricht, das unionale Teilbetriebsverständnis insofern für den nationalen Gesetzgeber nicht vorhersehbar war und das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis für den Steuerpflichtigen günstiger ist als das unionale Teilbetriebsverständnis.

Der Teilbetrieb im Aufbau wird im deutschen Ertragsteuerrecht auch sonst dem bereits aktiven gewerblichen Unternehmen gleichgestellt.¹⁰²⁹ Das gilt insbesondere mit Blick auf vorweggenommene Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie für Gewinne, die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens vor der Eröffnung des Betriebs erzielt werden.¹⁰³⁰ Wenn das deutsche Ertragsteuerrecht davon ausgeht, dass ein gewerblicher Betrieb schon während der Zeit des Aufbaus der betrieblichen Grundlagen vorliegt, dann sollte auch für

¹⁰²⁹ Vgl. S. 98 ff.

¹⁰³⁰ BFH Urt. v. 1.2.1989, VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl. II 1989, 458, Rn. 18 m.w.N.

umwandlungssteuerrechtliche Zwecke der Teilbetrieb im Aufbau dem echten Teilbetrieb gleichgestellt werden.¹⁰³¹

Es war für den historischen Gesetzgeber auch nicht eindeutig vorhersehbar, ob der im Aufbau befindliche Teilbetrieb nach dem unionalen Teilbetriebsverständnis einem echten Teilbetrieb gleichgestellt ist. Weder regelt die Fusionsrichtlinie diese Frage eindeutig, noch hat sich der Europäische Gerichtshof rechtzeitig hierzu geäußert.¹⁰³² Auch ist in der steuerrechtlichen Literatur umstritten, ob der Teilbetrieb im Aufbau auf unionaler Ebene einem echten Teilbetrieb gleichgestellt ist.¹⁰³³

Schließlich würde eine vom unionalen Begriffsverständnis abweichende Auslegung zugunsten des Steuerpflichtigen wirken. Es droht somit keine gespaltene Auslegung. Das Ziel einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen wird somit nicht gefährdet.

**bb) 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft;
Mitunternehmerschaft;
Teilbetriebsfiktion des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG**

Der nationale Gesetzeswortlaut gibt mit den ausdrücklichen Teilbetriebsfiktionen der §§ 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG, 6 Abs. 2 S. 1 EnWG in Anwendung von *Entscheidungsregel 1* ein eindeutiges Auslegungsergebnis vor. Der im Gesetz eindeutig zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers muss grundsätzlich beachtet werden:

Etwas anderes folgt auch nicht aus den Vorgaben des Unionsrechts, da die gesetzlich geschriebenen Teilbetriebsfiktionen für rein nationale und grenzüberschreitende Fälle gleichermaßen gelten und das nationale Recht hier zugunsten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweicht.¹⁰³⁴

Abweichend vom unionalen Teilbetriebsverständnis gelten die gesetzlich angeordneten Teilbetriebsfiktionen der § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG,

¹⁰³¹ Vgl. RFH Urte. v. 19.2.1936, VI A 806/34, RFHE 39, 160, 163 f.

¹⁰³² Eine entsprechende Klarstellung des EuGH fehlt bis heute.

¹⁰³³ Siehe *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 273; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 204 ff. m.w.N.; vgl. auch S. 155 ff.

¹⁰³⁴ Siehe S. 192 f.

§ 6 Abs. 2 S. 1 EnWG somit gleichermaßen für Unternehmensumstrukturierungen innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie. Es können die Wertungen zum klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht herangezogen werden.

3. Zwischenergebnis

Die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 folgt im Grundsatz dem unionalen Begriffsverständnis. In zwei Fällen kann bei konkreten Auslegungsfragen auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden.

Zum einen wenn der nationale Gesetzeswortlaut eine entsprechende Sachentscheidung eindeutig vorgibt (*Entscheidungsregel 1*).¹⁰³⁵ Auf dieser Grundlage kann begründet werden, dass sowohl die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 2 UmwStG als auch die Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 1 UmwStG und die Fälle des Unbundlings im Sinne des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG – abweichend vom unionalen Teilbetriebsverständnis – als Teilbetriebe fingiert werden.¹⁰³⁶

Zum anderen wenn drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen (*Entscheidungsregel 2*): (1) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis wahrt die systematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage in einem nicht nur unerheblichen Umfang besser als das unionale Teilbetriebsverständnis. (2) Das unionale Auslegungsergebnis war für den historischen Gesetzgeber nicht vorhersehbar. (3) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis ist für den Steuerpflichtigen günstiger als das unionale Teilbetriebsverständnis.¹⁰³⁷ Auf dieser Grundlage kann begründet werden, dass für die Rechtsfigur des im Aufbau befindlichen Teilbetriebs auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden sollte. Abweichend vom unionalen Teilbetriebsverständnis

¹⁰³⁵ Siehe S. 195 f.

¹⁰³⁶ Siehe S. 201 f.

¹⁰³⁷ Siehe S. 195 f.

kann der im Aufbau befindliche Teilbetrieb daher dem echten Teilbetrieb gleichgestellt werden.¹⁰³⁸

B. Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen

Neben der Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis ist bei der Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 umstritten, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebs gegeben sein müssen. Im Rahmen eines Problemaufrisses werden die in der steuerrechtlichen Literatur, Finanzverwaltung und Rechtsprechung vertretenen Auffassungen kurz dargestellt (siehe I.). Im Anschluss wird die aufgeworfene Frage anhand der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungsmethoden eigenständig untersucht (siehe II.).

I. Problemaufriss

In der steuerrechtlichen Literatur werden für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen im Wesentlichen vier Zeitpunkte diskutiert und vertreten: Erstens der Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags.¹⁰³⁹ Der steuerliche Übertragungstichtag ist der Tag, mit dessen Ablauf das Vermögen für steuerliche Zwecke als übertragen gilt.¹⁰⁴⁰ Zweitens der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.¹⁰⁴¹ Drittens der Zeitpunkt der Übertragung des zivilrechtlichen

¹⁰³⁸ Siehe S. 200 f.

¹⁰³⁹ *Hruschka/Hellmann*, in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 20 Rn. 71; *Herzig/Förster*, DB 1995, 338, 343; *Neumann*, GmbHR 2012, 141, 143 f.; *Rasche*, GmbHR 2012, 149, 154 f.; *Klingebiel*, in: Klingebiel/Patt/Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, 2012, S. 63, 274; *Schwedhelm/Streck/Mack*, GmbHR 1995, 100, 101 stellen auf den Spaltungstichtag ab und meinen damit wohl den handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag, welcher dem steuerlichen Übertragungstichtag nachfolgt. Siehe dazu auch *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 171.

¹⁰⁴⁰ Vgl. § 2 Abs. 1 UmwStG.

¹⁰⁴¹ *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 55; *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.14; *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.14; *Beutel*, SteuK 2012, 1, 3; *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 273.

Eigentums.¹⁰⁴² Viertens der Zeitpunkt des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags.¹⁰⁴³

Dabei ist zu beachten, dass der Zeitpunkt des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags in der Regel mit dem Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zusammenfällt.¹⁰⁴⁴ Es kann allerdings auch ein späterer Zeitpunkt für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vereinbart werden.¹⁰⁴⁵

Teilweise wird auch verlangt, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen sowohl zum Zeitpunkt des Umstrukturierungsbeschlusses oder des Um-

¹⁰⁴² *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 155; *Schießl*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. März 2016, § 15 UmwStG Rn. 32.2; *Schießl*, Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, S. 144; *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 85; *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, S. 313 f.; *Hörger*, DStR 1998, Beih. zu Heft 17, 29, 30; *Widmann*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, Lfg. Januar 2004, § 15 UmwStG Rn. 32.

¹⁰⁴³ *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 84; *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 113; *Schöneberger/Bultmann*, in: Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, § 20 Rn. 23; *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1853; *Thiel*, DStR 1995, 237, 240; *Dötsch/van Lishaut/Wochinger*, DB 1998, Beil. zu Heft Nr. 7, 1, 27; *Menner/Broer*, DB 2003, 1075, 1076; *Dötsch/Stimpel*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 91. Lfg. 2017, § 15 UmwStG Rn. 62; *Hötzel/Kaeser*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 338; *Thiel/Eversberg/van Lishaut*, GmbH 1998, 397, 426; *Schäfer/Schlarb*, Leitfaden zum Umwandlungssteuerrecht, S. 163; sofern die Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers einen Zustimmungsbeschluss fassen müssen, ist der Zeitpunkt dieses Beschlusses maßgeblich. Siehe dazu *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 81.

¹⁰⁴⁴ Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt in der Regel zu dem Zeitpunkt, zu welchem nach der tatsächlichen Durchführung und nach dem Willen der Beteiligten Besitz über die Wirtschaftsgüter, Gefahr des Untergangs sowie Nutzen und Lasten der Wirtschaftsgüter auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen sind. Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 172 f. Zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses oder des Umwandlungsvertrags werden die Details der Umstrukturierung verbindlich beschlossen und damit auch der Zeitpunkt festgelegt, von dem an die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten. Siehe *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 20, 90, 236; *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 81 ff.; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 544; *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 223a.

¹⁰⁴⁵ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 163, 173.

strukturierungsvertrags als auch zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung vorliegen müssen.¹⁰⁴⁶

Andere Stimmen in der Literatur gehen davon aus, dass nur für Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums maßgebend sei. Bei allen anderen Umstrukturierungen komme es hingegen auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an.¹⁰⁴⁷

Die Rechtsprechung ist zu der Frage nach dem maßgeblichen Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen nicht eindeutig. Der Bundesfinanzhof stellt in ständiger Rechtsprechung auf den Zeitpunkt der Übertragung ab.¹⁰⁴⁸ Da das Umwandlungssteuergesetz den Übertragungs- und Einbringungstatbestand nicht eindeutig regelt, kann damit sowohl die (wirtschaftliche) Eigentumsübertragung als auch der steuerliche Übertragungstichtag gemeint sein.¹⁰⁴⁹ Bei der Teilbetriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG stellt die Rechtsprechung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ab.¹⁰⁵⁰

Die Finanzverwaltung hat im Umwandlungssteuererlass 1998 die Auffassung vertreten, dass der Zeitpunkt des Beschlusses über die Spaltung oder des Abschlusses des Einbringungsvertrags maßgeblich sei.¹⁰⁵¹ Im Umwandlungssteuererlass 2011 stellt die Finanzverwaltung auf den steuerlichen Übertragungstichtag ab.¹⁰⁵²

¹⁰⁴⁶ *Knopf/Hill*, in: Goutier/Knopf/Tulloch, Kommentar zum Umwandlungsrecht, § 15 UmwStG Rn. 26 f.; *Sondermann*, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, S. 114.

¹⁰⁴⁷ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 177 ff.

¹⁰⁴⁸ Siehe z.B. BFH Urt. v. 22.6.2012, I R 77/09, BFH/NV 2011, 10, Rn. 17; BFH Urt. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 22; BFH Urt. v. 16.12.2009, I R 97/08, BFHE 228, 203, BStBl. II 2010, 808, Rn. 23; missverständlich stellt der BFH Urt. v. 22.6.2010, I R 77/09, BFH/NV 2011, 10, Rn. 18 auf den „Übertragungstichtag“ ab. Die Besonderheiten des zu entscheidenden Falls sprechen jedoch gegen eine Übertragung auf andere Fälle. Siehe dazu insbesondere *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 196 ff.; *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 273; *Kessler/Philipp*, DStZ 2010, 906, 907; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066. Dies gilt ferner für BFH Urt. v. 28.7.2010, I R 89/09, BFHE 230, 408, BStBl. II 2011, 528, Rn. 9 f.

¹⁰⁴⁹ *Desens*, DStR 2010, Beih. zu Heft 46, 80, 84.

¹⁰⁵⁰ BFH Urt. v. 3.10.1984, I R 119/81, BFHE 142, 433, BStBl. II 1985, 245, Rn. 10.

¹⁰⁵¹ Siehe Rn. 15.10, 20.19 UmwStE 1998.

¹⁰⁵² Siehe Rn. 15.03, 20.06 UmwStE 2011; die Finanzverwaltung macht Ausnahmen von der rückbezogenen Betrachtungsweise im Fall der Nutzungsände-

Sofern sich die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung durchsetzt, würde dies Unternehmensumstrukturierungen deutlich erschweren.¹⁰⁵³ Die §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6, 24 Abs. 4 UmwStG enthalten eine Ausnahme von dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz, dass Sachverhalte nicht auf zurückliegende Zeitpunkte zurückwirken.¹⁰⁵⁴ Käme es auf den Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags an, hätten Veränderungen des übertragenen Vermögens im steuerlichen Rückwirkungszeitraum keine Auswirkungen auf den Umstrukturierungsvorgang.¹⁰⁵⁵ Die Voraussetzungen für einen Teilbetrieb könnten mithin nicht zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem Umstrukturierungsbeschluss geschaffen werden.¹⁰⁵⁶ Dies hätte zur Folge, dass Umstrukturierungsvorgänge oftmals bis zum Ende des Steuerjahres aufgeschoben würden, um kostspielige unterjährige Einkommensermittlungen zu vermeiden.¹⁰⁵⁷

II. Untersuchung des maßgeblichen Zeitpunkts

Eng verknüpft mit der Frage nach den Anforderungen an das umwandlungssteuerrechtliche Teilbetriebserfordernis ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Merkmale des Teilbetriebsbegriffs vorliegen müssen. Im Folgenden soll der maßgebliche Zeitpunkt anhand der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien ermittelt werden:

rung nach dem Übertragungstichtag (Rn. 15.09), bei spaltungshindernden Grundstücken (Rn. 15.08), bei der Zuordnung von frei zuordenbaren Wirtschaftsgütern (Rn. 15.02), bei der Zuordnung von neutralen Wirtschaftsgütern (Rn. 15.09) und bei Umwandlungsbeschlüssen vor der Veröffentlichung des UmwStE (Rn. S.04). Siehe dazu auch *Neumann*, GmbHR 2012, 141, 144 f.; *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 82.

¹⁰⁵³ *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066; *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851; *Dietrich/Kaesler*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 97; *Wisniewskis/Weppner*, GWR 2012, 53, 54; *Prinz*, in: Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Rn. 1.43.

¹⁰⁵⁴ BFH Urt. v. 7.4.2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl. II 2011, 467, Rn. 37; Rn. 02.09 UmwStE 2011.

¹⁰⁵⁵ *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 90.

¹⁰⁵⁶ *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 54 f.; *Dietrich/Kaesler*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 97; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119, 1120; *Schafnitz/Götz*, DB 2012, Beil. zu Heft Nr. 1, 25, 33; *Kotyrbá/Scheunemann*, BB 2012, 223, 226.

¹⁰⁵⁷ *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1357.

grammatikalische Auslegung (siehe 1.); historische Auslegung (siehe 2.); systematische Auslegung (siehe 3.); teleologische Auslegung (siehe 4.).

1. Grammatikalische Auslegung

Grammatikalische Argumente sprechen gegen den Zeitpunkt des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen (siehe a)). Der Gesetzeswortlaut enthält zudem keine Hinweisse darauf, dass für unterschiedliche Umstrukturierungsvorgänge auf verschiedene Übertragungszeitpunkte abzustellen ist (siehe b)).

a) Allgemeiner Sprachgebrauch: keine Maßgeblichkeit des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags

Mit der grammatikalischen Auslegung soll untersucht werden, welcher Bedeutungsgehalt dem Gesetzeswortlaut nach den Regeln der Grammatik, des allgemeinen Sprachgebrauchs sowie der Rechtssprache als Kunstsprache zukommen kann.¹⁰⁵⁸ Die §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG setzen voraus, dass ein Teilbetrieb „übertragen“ oder „eingebracht“ wird. Einen hieran anknüpfenden besonderen Übertragungs- und Einbringungstatbestand enthält das Umwandlungssteuergesetz nicht.¹⁰⁵⁹

Von einer Übertragung oder Einbringung kann allgemein gesprochen werden, wenn die gesellschaftsrechtlichen oder steuerrechtlichen Rechtsfolgen eintreten.¹⁰⁶⁰ In Betracht kommen insofern der Zeitpunkt des steuerrechtlichen Übertragungstichtags sowie der Übergang des wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen Eigentums.

Bei gesellschaftsrechtlicher Betrachtung steht der zivilrechtliche Übergang des Eigentums im Vordergrund. In den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung gemäß § 2 UmwG und durch Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung gemäß § 123 UmwG geht das zivilrechtliche Eigentum gemäß § 20 Abs. Nr. 1 UmwG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 125 UmwG) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der Eintra-

¹⁰⁵⁸ Siehe bereits S. 7 f., 76.

¹⁰⁵⁹ *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 83.

¹⁰⁶⁰ *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066.

gung in das Register über.¹⁰⁶¹ In den Fällen der Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge gelten die allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen der §§ 398, 929 ff., 873, 925 BGB.¹⁰⁶²

Der steuerrechtlich maßgebliche Übertragungszeitpunkt ist nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO im Grundsatz der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs.¹⁰⁶³ Die steuerliche Zurechnung des Einkommens und Vermögens kann zu einem Zeitpunkt erfolgen, zu dem das zivilrechtliche Eigentum noch nicht übertragen wurde.¹⁰⁶⁴ Abweichend von der tatsächlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums fingieren die §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6, 24 Abs. 4 UmwStG für steuerrechtliche Zwecke einen rückwirkenden Vermögensübergang zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags.¹⁰⁶⁵

Die bloße Begründung schuldrechtlicher Verpflichtungen und Übertragungsansprüche führt weder bei gesellschaftsrechtlicher noch bei steuerrechtlicher Betrachtung zu einer Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebs. Insofern sprechen grammatikalische Argumente gegen die Maßgeblichkeit des Zeitpunkts des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags.¹⁰⁶⁶

**b) Einheitlicher Gesetzeswortlaut:
keine unterschiedliche Behandlung von Umstrukturierungen
nach dem Umwandlungsgesetz**

Grammatikalische Gründe sprechen dagegen, für unterschiedliche Umstrukturierungsvorgänge auf verschiedene Übertragungszeitpunkte abzustellen. In der steuerrechtlichen Literatur wird teilweise vertreten, dass für Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz die Übertragung des

¹⁰⁶¹ *Marsch-Barner*, in: Kallmeyer, UmwG, § 20 Rn. 4 ff.; *Grunewald*, in: Lutter, UmwG, § 20 Rn. 7 ff.

¹⁰⁶² *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG § 20 Rn. 572 ff.

¹⁰⁶³ *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 301; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG § 20 Rn. 575.

¹⁰⁶⁴ *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG § 20 Rn. 577.

¹⁰⁶⁵ *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 223b; *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 585 f.; *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 302.

¹⁰⁶⁶ Der Zeitpunkt des Umstrukturierungsbeschlusses oder -vertrags kann jedoch mit dem Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zusammenfallen. Siehe dazu bereits Fn. 1044.

zivilrechtlichen Eigentums maßgebend sei. Bei allen anderen Umstrukturierungen komme es hingegen auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an.¹⁰⁶⁷

Eine solche unterschiedliche Behandlung ist nicht im Wortlaut der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG angelegt.¹⁰⁶⁸ Sowohl bei Umstrukturierungen mit Gesamtrechtsnachfolge als auch bei solchen mit Einzelrechtsnachfolge muss ein Teilbetrieb übertragen oder eingebracht werden.

Bei der Auslegung von Steuergesetzen gibt es keine teleologische Prävalenz des Zivilrechts.¹⁰⁶⁹ Steuergesetze wollen mit ihren Tatbestandsbeschreibungen in erster Linie die wirtschaftlichen Vorgänge und Zustände treffen und daran als Grundbedingung für eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung anknüpfen.¹⁰⁷⁰ Das dem Zivilrecht nebengeordnete Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, die es bei der Gesetzesauslegung zu entfalten gilt.¹⁰⁷¹ Dementsprechend besteht keine Notwendigkeit, bei Umstrukturierungsvorgängen nach dem Umwandlungsgesetz auf den zivilrechtlichen Eigentumsübergang abzustellen.

2. Historische Auslegung:

keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags

Die historische Auslegung fragt nach dem Willen des historischen Gesetzgebers.¹⁰⁷² Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser auf den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen abgestellt hat: Eine Untersuchung des historischen Normumfelds zeigt, dass der Wortlaut der §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG durch das SEStEG in dem hier interessierenden Zusammenhang nicht geändert wurde.¹⁰⁷³ Auch die Gesetzgebungsmaterialien enthalten keine Hinweise dafür, dass der historische

¹⁰⁶⁷ Siehe bereits S. 203 ff.; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 177 ff.

¹⁰⁶⁸ So auch *Asmus*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 15 Rn. 83.

¹⁰⁶⁹ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 34; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 70.

¹⁰⁷⁰ *Eibelshäuser*, DStR 2002, 1426, 1430; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 4 Rn. 107.

¹⁰⁷¹ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 34.

¹⁰⁷² Siehe bereits S. 7 f.

¹⁰⁷³ *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1853.

Gesetzgeber eine Änderung der Rechtslage im Hinblick auf den Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen bezweckt hat.

Nach ganz herrschender Meinung kam es für das Umwandlungssteuergesetz 1995 nicht auf den Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags an.¹⁰⁷⁴ Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der historische Gesetzgeber hieran etwas ändern wollte.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Überlegung, dass der historische Gesetzgeber ein „einheitliches und EU-konformes System“ schaffen wollte.¹⁰⁷⁵ Die Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags kann nicht mit einem Rückgriff auf das unionale Teilbetriebsverständnis erklärt werden. Die Fusionsrichtlinie kennt keine Regelungen zur steuerlichen Rückwirkung teilbetriebsbezogener Umstrukturierungsvorgänge.¹⁰⁷⁶

3. Systematische Auslegung

Die systematische Auslegung ist eine Auslegung mithilfe des inneren und äußeren Systems des Gesetzes.¹⁰⁷⁷ Die systematische Unterscheidung zwischen Tatbestand und Rechtsfolge spricht gegen die Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags (siehe a)). Ein gegenteiliges Ergebnis kann nicht mit einem Vergleich zu den Regeln zum Ausschluss und zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts gemäß §§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG begründet werden (siehe b)).

a) Unterscheidung von Tatbestand und Rechtsfolge: keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags

Gegen den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen kann in sys-

¹⁰⁷⁴ *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065 m.w.N.; *Köth*, in: Lademann, UmwStG, § 15 Rn. 63 m.w.N.

¹⁰⁷⁵ Vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 42.

¹⁰⁷⁶ *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156; *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1854; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1067; *Ettlinger/Königer*, GmbHR 2009, 590 ff.; *Schafnitz/Götz*, DB 2012, Beil. zu Heft Nr. 1, 25, 32; *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1457; siehe dazu auch S. 219 f.

¹⁰⁷⁷ Siehe bereits S. 7 f.

tematischer Hinsicht angeführt werden, dass zwischen Tatbestand und Rechtsfolge unterschieden werden sollte.¹⁰⁷⁸

Nach der Rückwirkungssystematik des Umwandlungssteuergesetzes beziehen sich die Regelungen der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6, 24 Abs. 4 UmwStG nur auf die Wirkung der Umstrukturierung. Ausschließlich für Zwecke der Ermittlung des Einkommens und des Vermögens wird ein Vermögensübergang zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags fingiert. Es wird lediglich eine Rechtsfolge in die Vergangenheit verlegt. Eine Rückbeziehung des Umstrukturierungsvorgangs auf Tatbestandsebene ist hiermit nicht verbunden. Die steuerliche Rückwirkung der Rechtsfolgen hat keine Auswirkungen auf die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Umstrukturierungsvorgangs.¹⁰⁷⁹ Eine Vermischung von Tatbestand und Rechtsfolge ist abzulehnen.¹⁰⁸⁰

Die steuerlichen Rückbeziehungsregelungen der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6, 24 Abs. 4 UmwStG führen dazu, dass Vermögen steuerneutral auf einen anderen Rechtsträger rückwirkend zum steuerlichen Übertragungstichtag übertragen werden kann. Diese Rechtsfolge setzt tatbestandsmäßig das Vorliegen und die Übertragung eines Teilbetriebs voraus.¹⁰⁸¹ Ob die Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs erfüllt sind, sollte nicht zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags geprüft werden.

¹⁰⁷⁸ *Desens*, DStR 2010, Beih. zu Heft 46, 80, 84; *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1357; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066 f.; *Rogall*, NZG 2011, 810, 811; *Schmitt*, DStR 2011, 1108, 1111; *Kroener/Momen*, DB 2012, 71, 72; *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 113; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 55; *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 68.

¹⁰⁷⁹ Zum Ganzen *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066; *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.14.

¹⁰⁸⁰ *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 113; *Franz/Winkler/Polatzky*, BB Special 1.2011 zu Heft 35, 15, 17.

¹⁰⁸¹ Dies geht für die Umstrukturierungsvorgänge der §§ 20, 24 UmwStG eindeutig aus § 20 Abs. 6 UmwStG hervor, der ausdrücklich auf die in § 20 Abs. 1 UmwStG geregelten Fälle der Sacheinlage abstellt. Für die Umstrukturierungsvorgänge der §§ 15, 16 UmwStG ist die Übertragung eines Teilbetriebs nach § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG 2006 lediglich Voraussetzung für die entsprechende Anwendung der Bewertungswahlrechte der §§ 11 Abs. 2, 13 Abs. 2 UmwStG. Die Fiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG bewirkt jedoch auch in diesem Bereich eine Vorverlegung der Rechtsfolgen. Siehe *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066.

Besonders deutlich zeigt dies der Fall einer rückwirkenden Auf- oder Abspaltung zur Neugründung.¹⁰⁸² Eine solche ist unstreitig möglich.¹⁰⁸³ Da der übernehmende Rechtsträger zum Zeitpunkt des steuerrechtlichen Übertragungstichtags zivilrechtlich nicht existiert, kann zu diesem Zeitpunkt weder wirtschaftliches noch zivilrechtliches Eigentum übergehen.¹⁰⁸⁴ Es ist nicht ersichtlich, warum für die Prüfung des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen etwas anderes gelten sollte.

Schließlich ist zu beachten, dass es bei der Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils ebenfalls nicht auf die Verhältnisse am steuerlichen Übertragungstichtag ankommt.¹⁰⁸⁵ Es ist kein Grund ersichtlich, warum für die Teilbetriebsübertragung in zeitlicher Hinsicht etwas anderes gelten sollte.

b) Vergleich mit den Regeln zum Ausschluss und zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: kein Argument für Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags

Der Vergleich mit den Regeln zum Ausschluss und zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kann nicht als Argument für die Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags angeführt werden.¹⁰⁸⁶ Eine Buchwertfortführung kommt nach §§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG nur in Betracht, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Maßgeblicher Zeitpunkt ist dafür der steuerliche Übertragungstichtag.¹⁰⁸⁷ Teilweise wird vertreten, dass ein Wertungswiderspruch bestün-

¹⁰⁸² *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156.

¹⁰⁸³ BFH Urt. v. 28.7.2010, I R 89/09, BFHE 230, 408, BStBl. II 2011, 528, Rn. 10; *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156; *Schumacher/Bier*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 273.

¹⁰⁸⁴ *Schumacher*, in: Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156.

¹⁰⁸⁵ *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 56; *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 20 Rn. 113.

¹⁰⁸⁶ *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 182 f.; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1067.

¹⁰⁸⁷ *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 11 UmwStG Rn. 108a, § 20 Rn. 327 m.w.N.; kritisch *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 20 Rn. 322.

de, wenn in Bezug auf das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen auf einen späteren Zeitpunkt abgestellt würde.¹⁰⁸⁸

Dem kann nicht zugestimmt werden. Mit den §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6, 24 Abs. 4 UmwStG wird der Vermögensübergang für steuerrechtliche Zwecke am steuerlichen Übertragungstichtag fingiert. Bereits zu diesem Zeitpunkt verändert sich in steuerrechtlicher Hinsicht die rechts-trägerbezogene Zuordnung der Wirtschaftsgüter.¹⁰⁸⁹ Veräußerungsgewinne werden bereits ab diesem Zeitpunkt bei dem übernehmenden Rechtsträger ermittelt.¹⁰⁹⁰ Somit kann bereits der steuerliche Zuordnungswechsel zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen. Dementsprechend muss die Prüfung der Beschränkung oder des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts ebenfalls zu diesem Zeitpunkt erfolgen.¹⁰⁹¹

Für die Prüfung des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen hat der steuerrechtliche Zuordnungswechsel jedoch keine unmittelbare Bedeutung. Insofern besteht keine Notwendigkeit einer vorgezogenen Prüfung am steuerlichen Übertragungstichtag.¹⁰⁹²

Ferner ist zu beachten, dass die §§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG nur den Fall der rechtlichen Entstrickung regeln.¹⁰⁹³ Bei einer Entstrickung durch tatsächliche Vorgänge finden die allgemeinen Vorschriften der §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG Anwendung.¹⁰⁹⁴ Entscheidend ist dabei der Zeitpunkt, in welchem tatsächliche Umstände zu einer Beschränkung oder einem Ausschluss des Besteuerungsrechts führen. Das spricht dafür, auch für das Vorliegen eines Teilbetriebs auf den tatsächlichen Übertragungszeitpunkt und nicht auf den Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags abzustellen.¹⁰⁹⁵

¹⁰⁸⁸ *Neumann*, GmbHHR 2012, 141, 144.

¹⁰⁸⁹ *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1067.

¹⁰⁹⁰ *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 11 UmwStG Rn. 108a.

¹⁰⁹¹ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 183.

¹⁰⁹² *Beutel*, in: Schneider/Ruoff/ Sistermann, UmwStE 2011, Rn. 15.14; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1067.

¹⁰⁹³ *Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 11 Rn. 116a; *Dötsch*, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 11 Rn. 52 ff.

¹⁰⁹⁴ *Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 11 Rn. 116a.

¹⁰⁹⁵ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 183 f.

4. Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung orientiert sich am Sinn und Zweck der auszulegenden Vorschrift.¹⁰⁹⁶ Der mit den Rückwirkungsregelungen verfolgte Normzweck spricht dagegen, auf den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen abzustellen (siehe a)). Für eine teleologische Auslegung können auch die Rechtsfolgen von Bedeutung sein.¹⁰⁹⁷ Eine Betrachtung der Rechtsfolgen spricht ebenfalls gegen die Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags (siehe b)). Ausgehend vom Sinn und Zweck des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebserfordernisses sollte auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt werden (siehe c)).

a) Sinn und Zweck der Rückwirkungsregelungen: keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags

Die Zielrichtung der steuerlichen Rückwirkungsregelungen spricht gegen die Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags.¹⁰⁹⁸ Dies würde Unternehmensumstrukturierungen erheblich erschweren und den umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsvorschriften ihren Vereinfachungscharakter nehmen.¹⁰⁹⁹

Mit den Rückwirkungsvorschriften der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6, 24 Abs. 4 UmwStG wird aus Vereinfachungsgründen der Vermögensübergang für ertragsteuerrechtliche Zwecke in Abweichung vom Zivilrecht auf den steuerrechtlichen Übertragungstichtag zurückbezogen.¹¹⁰⁰ Es soll vermieden werden, dass auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Vermögensübertragung für steuerliche Zwecke eine zusätzliche

¹⁰⁹⁶ Siehe bereits S. 7 f.

¹⁰⁹⁷ *Kresser*, Die Bedeutung der Form für Begriff und Rechtsfolgen des Verwaltungsakts, S. 127.

¹⁰⁹⁸ *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1852; *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1357; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1066; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 56 f.; *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 68; *Dietrich/Kaesler*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 97.

¹⁰⁹⁹ Siehe bereits S. 203 ff.; vgl. ferner *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1852.

¹¹⁰⁰ *Klingberg*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 139. Lfg. 2017, § 2 UmwStG Rn. 7.

Schlussbilanz erstellt werden muss.¹¹⁰¹ Stattdessen soll der Steuerpflichtige eine mit dem regulären Jahresabschluss übereinstimmende Schlussbilanz (§ 17 Abs. 2 UmwG) erstellen können.

Die Möglichkeit der steuerlichen Rückwirkung ist mithin keine steuergetriebene Gestaltung.¹¹⁰² Ohne die umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkungsregelungen müssten betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen auf den nächsten turnusgemäßen Bilanzstichtag zeitlich verschoben oder es müsste eine unterjährige Schlussbilanz erstellt werden.¹¹⁰³ Die Aufstellung einer unterjährigen Schlussbilanz nimmt allerdings viel Zeit in Anspruch und ist sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung mit Kosten verbunden.¹¹⁰⁴

Im Vorfeld einer Unternehmensumstrukturierung sind oftmals teilbetriebskonkretisierende Maßnahmen erforderlich.¹¹⁰⁵ Käme es auf den Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags an, müssten bei einer steuerlichen Rückwirkung auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres alle notwendigen teilbetriebskonkretisierenden Maßnahmen bereits zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen sein. Hierdurch würden Unternehmensumstrukturierungen erschwert, mit denen Unternehmen kurzfristig auf geänderte Marktbedingungen – insbesondere in Krisenzeiten – reagieren wollen.¹¹⁰⁶

Zudem wären komplexe Unternehmensumstrukturierungen schwerer durchführbar, bei denen teilbetriebskonkretisierende Maßnahmen mit erheblichen operativen Aufwendungen verbunden sind, die viel Zeit in Anspruch nehmen.¹¹⁰⁷

Ferner ist zu beachten, dass der konkrete Umfang der notwendigen teilbetriebskonkretisierenden Maßnahmen oftmals erst erkennbar ist, wenn der Umstrukturierungsvorgang vollständig geplant wurde. Die ge-

¹¹⁰¹ BFH Urt. v. 7.4.1989, III R 54/88, BFHE 157, 270, BStBl. II 1989, 805, Rn. 14; Zapf, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 168; Slabon, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 2 Rn. 2.

¹¹⁰² Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1854 f.

¹¹⁰³ Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852.

¹¹⁰⁴ Benz/Rosenberg, DB 2011, 1354, 1357; Dietrich/Kaesler, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 97.

¹¹⁰⁵ Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852.

¹¹⁰⁶ Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852.

¹¹⁰⁷ Benz/Rosenberg, DB 2012, Beil. zu Heft Nr. 1, 38, 41; Stangl/Grundke, DB 2010, 1851, 1852.

nauen Einzelheiten des Umstrukturierungsvorgangs werden jedoch erst sichtbar, wenn die Detailarbeiten am Umstrukturierungsbeschluss oder -vertrag abgeschlossen sind.¹¹⁰⁸ Unternehmen wären praktisch gezwungen, Detailarbeiten bis zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags abgeschlossen zu haben.¹¹⁰⁹ Dies gilt auch dann, wenn die Teilbetriebsvoraussetzungen grundsätzlich vorliegen und nur noch einzelne Details deutlicher herausgearbeitet werden müssen. Zur Anpassung dieser letzten Details würde keine Möglichkeit bestehen.¹¹¹⁰

**b) Betrachtung der Rechtsfolgen:
keine Maßgeblichkeit des steuerlichen Übertragungstichtags**

Gegen die Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags spricht ferner, dass dies bei teilbetriebsrelevanten Veränderungen im Rückwirkungszeitraum zu praktischen Problemen und zweifelhaften Ergebnissen führen würde.¹¹¹¹

Geht man von einer echten Stichtagsregelung aus, dann wären teilbetriebsrelevante Veränderungen im Rückwirkungszeitraum grundsätzlich nicht steuerschädlich.¹¹¹² Eine steuerneutrale Umstrukturierung könnte also auch dann vorgenommen werden, wenn die Teilbetriebsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung nicht mehr vorliegen.¹¹¹³

Zudem müsste eine steuerneutrale Teilbetriebsübertragung abgelehnt werden, wenn am steuerlichen Übertragungstichtag noch vorhandene Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs im Rückwirkungszeitraum aus dem Teilbetrieb ausgesondert würden.¹¹¹⁴ Dieses Ergebnis erscheint insbe-

¹¹⁰⁸ *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1852, 1855; *Viskorf/Haag*, DStR 2010, Beih. zu Heft 46, 75, 78.

¹¹⁰⁹ *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1852.

¹¹¹⁰ *Schaden/Ropohl*, BB Special 1.2011 zu Heft 35, 11, 14.

¹¹¹¹ *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 192 ff.; *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1356; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119, 1122; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 186; *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1855.

¹¹¹² *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119, 1122.

¹¹¹³ *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1456; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 186; *Rode/Teufel*, in: *Schneider/Ruoff/Sistermann*, UmwStE 2011, Rn. 20.26.

¹¹¹⁴ *Jäschke*, in: *Lademann*, UmwStG, § 20 Rn. 34a; *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, S. 56; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 193.

sondere bedenklich, wenn ein Wirtschaftsgut ohne den Willen des Steuerpflichtigen aus dessen Betriebsvermögen ausscheidet und dieser im Rückwirkungszeitraum ein Ersatzwirtschaftsgut anschafft.¹¹¹⁵ Es kann auch vorkommen, dass ein Wirtschaftsgut im Rückwirkungszeitraum eine Nutzungsänderung erfährt und dadurch einem anderen Teilbetrieb zuzuordnen ist.¹¹¹⁶

Schließlich müssten die Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebs nicht übertragen werden, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erworben wurden.¹¹¹⁷ Dies dürfte missbrauchsanfälligen Gestaltungsspielraum eröffnen.¹¹¹⁸

c) Sinn und Zweck des Teilbetriebserfordernisses:

Maßgeblichkeit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums

Steuergesetze müssen wirtschaftlich ausgelegt werden, da sie Sachverhalte betreffen, die an wirtschaftliche Vorgänge und Zustände anknüpfen.¹¹¹⁹ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht ist Teil der teleologischen Gesetzesauslegung.¹¹²⁰ Der Teilbetrieb ist ein genuin steuerrechtlicher Begriff.¹¹²¹

Mit der Übertragung eines Teilbetriebs soll das wirtschaftliche Ergebnis erfasst werden, dass der übernehmende Rechtsträger die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit tatsächlich fortführen kann.¹¹²² Die mit dem Teilbetriebserfordernis bezweckte tatsächliche Fortführung des unternehmerischen Engagements hängt bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht von der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ab. Die Eigen-

¹¹¹⁵ *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1855.

¹¹¹⁶ *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 194.

¹¹¹⁷ *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119, 1123; *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156; *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 186; *Neumann/Benz*, in: StBJb 2013/2014, S. 167, 192 f.

¹¹¹⁸ *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354, 1357.

¹¹¹⁹ *Eibelshäuser*, DStR 2002, 1426, 1430.

¹¹²⁰ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 70; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, S. 1630 f.

¹¹²¹ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 70.

¹¹²² Siehe S. 83 ff.

tumsverhältnisse stehen für die funktionelle Fortführung des unternehmerischen Engagements nicht im Mittelpunkt.¹¹²³

Wichtiger ist vielmehr, dass die Wirtschaftsgüter dem übernehmenden Rechtsträger tatsächlich zur Verfügung stehen. Von zentraler Bedeutung ist daher der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt in der Regel zu dem Zeitpunkt, zu welchem nach dem Willen der Beteiligten sowie nach der tatsächlichen Durchführung des Umstrukturierungsvorgangs der Besitz an den Wirtschaftsgütern, die Gefahr des Untergangs sowie Nutzen und Lasten der Wirtschaftsgüter auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.¹¹²⁴ Der übernehmende Rechtsträger übt ab diesem Zeitpunkt die tatsächliche Herrschaft über die übertragenen Wirtschaftsgüter in einer Weise aus, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.¹¹²⁵

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kann mit dem Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses oder -vertrags zusammenfallen.¹¹²⁶ Soll das wirtschaftliche Eigentum nach dem Willen der an der Umstrukturierung beteiligten Personen jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt übergehen, dann scheint es gerechtfertigt, wenn auch für die Prüfung der Teilbetriebseigenschaften auf diesen späteren Zeitpunkt abgestellt wird.¹¹²⁷

Gegen die Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs spricht bei teleologischer Auslegung, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen am Tag der Registereintragung vorliegen müssten, sofern die Umstrukturierung in den Anwendungsbereich des Umwandlungsgesetzes fällt.¹¹²⁸ Dieser Zeitpunkt kann von den an der Umstrukturierung beteiligten Personen jedoch nicht beeinflusst und planungssicher vorhergese-

¹¹²³ *Kupfer*, Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 59.

¹¹²⁴ Vgl. Rn. 20.13 UmwStE 2011; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 236; *Herlinghaus*, in: Haritz/Menner, UmwStG § 20 Rn. 223a.

¹¹²⁵ Vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

¹¹²⁶ Siehe dazu bereits Fn. 1044.

¹¹²⁷ *Blumers/Wochiner*, in: Herzig, Neues Umwandlungssteuerrecht, S. 45, 53.

¹¹²⁸ *Slabon*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 2 Rn. 2.

hen werden.¹¹²⁹ Der Teilbetrieb ist ein lebendiger Organismus, der sich im Zeitraum zwischen Umstrukturierungsbeschluss oder -vertrag und der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums verändern kann.¹¹³⁰

Zudem kann der übernehmende Rechtsträger ein berechtigtes wirtschaftliches Interesse daran haben, den Teilbetrieb zu verändern und ihn mit seinem vorhandenen Gesamtbetrieb zu vereinigen. Das betrifft die Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage oder organisatorische Veränderungen, wie beispielsweise die Umsetzung von Personalstellen oder die Zusammenführung von Buchführungs-, Einkaufs- oder Vertriebsabteilungen.¹¹³¹ Es ist bei teleologischer Betrachtung kein Grund ersichtlich, warum diese betriebswirtschaftlich sinnvollen Veränderungen bis zum Zeitpunkt des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs aufgeschoben werden sollten.¹¹³²

5. Richtlinienkonforme und richtlinienorientierte Auslegung

Die Frage nach dem maßgeblichen Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen stellt sich auch für die Umstrukturierungsvorgänge, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen.¹¹³³ Die Fusionsrichtlinie regelt den Fall einer steuerlichen Rückwirkung nicht (siehe a)). Die Vorgaben der Fusionsrichtlinie legen nahe, auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen (siehe b)).

a) Keine steuerlichen Rückwirkungsregelungen

Die Fusionsrichtlinie regelt den Fall der steuerlichen Rückwirkung nicht.¹¹³⁴ Dies zeigt mittelbar auch die Regelung des § 2 Abs. 3

¹¹²⁹ Siehe *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 169.

¹¹³⁰ Vgl. *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156.

¹¹³¹ Vgl. *Schumacher*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 156; *Thömmes*, in: FS Widmann, S. 583, 601.

¹¹³² Siehe zum Ganzen *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 186; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119, 1123.

¹¹³³ Nicht vertieft wird an dieser Stelle die Frage, ob die richtlinienkonforme Auslegung eine eigene Auslegungsmethode darstellt (so z.B. *Canaris*, in: FS Schmidt, S. 41, 49) oder im Rahmen der klassischen Auslegungskriterien der nationalen Juristischen Methodenlehre zu berücksichtigen ist (so z.B. *Roth*, in: FG: 50 Jahre BGH, Bd. 2, S. 847, 875).

¹¹³⁴ Siehe bereits S. 209 f.

UmwStG.¹¹³⁵ Da die Fusionsrichtlinie gerade keine Rückwirkungsregelungen bereitstellt, lassen sich ihr auch keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, die Teilbetriebsvoraussetzungen rückwirkend am steuerlichen Übertragungstichtag zu prüfen.

Mit Blick auf den mindestharmonisierenden Charakter der Fusionsrichtlinie dürfen Mitgliedstaaten steuerliche Rückwirkungsregelungen schaffen.¹¹³⁶ Diese vereinfachen Unternehmensumstrukturierungen und wirken somit zugunsten des Steuerpflichtigen. Für die inhaltliche Ausgestaltung der Rückwirkungsregelungen enthält das Unionsrecht keine Vorgaben.¹¹³⁷

b) Maßgeblichkeit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums

Systematische und teleologische Argumente sprechen dafür, das Vorliegen der unionalen Teilbetriebsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zu prüfen.

Die Vorgänge der Spaltung, der Abspaltung und der Einbringung von Unternehmensteilen knüpfen nach Art. 2 lit. b, c, d FRL an die Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebs an. Der hieran anknüpfende Übertragungs- oder Einbringungstatbestand wird in der Fusionsrichtlinie nicht eindeutig geregelt.

Bei systematischer Betrachtung kann jedoch auf die Regelung des Art. 4 Abs. 2 lit. b FRL zurückgegriffen werden. Danach gilt das in einem Teilbetrieb vorhandene Aktiv- und Passivvermögen als übertragen, wenn dieses „tatsächlich einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt.“

Teleologische Gründe sprechen dafür, auch bei der Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem der Teilbetrieb dem übernehmenden Rechtsträger tatsächlich zugerechnet wird. Mit dem Teilbetriebserfordernis soll auf unionaler Ebene die Fort-

¹¹³⁵ *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1854; *Ettiner/Königer*, GmbHR 2009, 590.

¹¹³⁶ Vgl. S. 171 ff.

¹¹³⁷ Nach a.A. wäre es mit Unionsrecht nicht vereinbar, wenn eine nationale Regelung im Fall der steuerlichen Rückwirkung auf den steuerlichen Übertragungstichtag abstellt. So wohl *Zapf*, Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht, S. 191; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065, 1067.

führung des unternehmerischen Engagements sichergestellt werden.¹¹³⁸ Für die Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen sollte mithin auf den Zeitpunkt abgestellt werden, zu welchem der Teilbetrieb von dem übernehmenden Rechtsträger wirtschaftlich tatsächlich fortgeführt wird.¹¹³⁹

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Fortführung kann mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zurechnung im Sinne des Art. 4 Abs. 2 lit. b FRL gleichgestellt werden. Im deutschen Steuerrecht entspricht der Zeitpunkt der tatsächlichen Zurechnung dem Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

6. Zwischenergebnis

Historische, systematische und teleogische Argumente sprechen gegen den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen.¹¹⁴⁰ Die von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass 2011¹¹⁴¹ vertretene Auffassung ist abzulehnen. Stattdessen sollte einheitlich auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt werden.¹¹⁴² Dies gilt sowohl für Unternehmensumstrukturierungen mit Gesamtrechtsnachfolge als auch für Unternehmensumstrukturierungen mit Einzelrechtsnachfolge.¹¹⁴³

C. Zusammenschau

Die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz 2006 folgt im Grundsatz einheitlich dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie. Eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Auslegung kommt nur dann in Betracht, wenn das nationale Recht hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage eine abweichende Sachentscheidung vorgibt. Es kommt insofern auf eine interpretatorische Gesamtabwägung der Argumente an, die für eine einheitliche, am unionalen Begriffsverständnis orientierte Auslegung und

¹¹³⁸ Siehe S. 134 ff.

¹¹³⁹ Vgl. die Ausführungen unter S. 217 ff.

¹¹⁴⁰ Siehe S. 209, 210 ff., 214 ff.

¹¹⁴¹ Siehe Rn. 15.04, 20.06 UmwStE 2011.

¹¹⁴² Siehe S. 217 ff., 220 f.

¹¹⁴³ Siehe S. 208.

die für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Sachentscheidung sprechen.¹¹⁴⁴

Die Rechtsfindung darf im Rahmen der oben aufgezeigten Abwägung nicht willkürlich sein. Daher wurde ein neuer und differenzierter Lösungsansatz entwickelt, wonach ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht in zwei Fällen geboten ist:

Zum einen wenn der Wortlaut des nationalen Gesetzes ein vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichendes Auslegungsergebnis eindeutig vorgibt (*Entscheidungsregel 1*). Auf dieser Grundlage kann begründet werden, dass die 100%-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 2 UmwStG, die Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 3 Alt. 1 UmwStG und die Fälle des Unbundlings im Sinne des § 6 Abs. 2 S. 1 EnWG – abweichend vom unionalen Teilbetriebsverständnis – als Teilbetriebe fingiert werden.¹¹⁴⁵

Zum anderen wenn drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen (*Entscheidungsregel 2*): (1) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis wahrt die ertragsteuersystematischen Grundsätze hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage in einem nicht nur unerheblichen Umfang besser als das unionale Teilbetriebsverständnis. (2) Das unionale Auslegungsergebnis war für den historischen Gesetzgeber nicht vorhersehbar. (3) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis ist für den Steuerpflichtigen günstiger als das unionale Teilbetriebsverständnis. Auf dieser Grundlage kann begründet werden, dass für die Rechtsfigur des im Aufbau befindlichen Teilbetriebs auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden sollte. Abweichend vom unionalen Teilbetriebsverständnis sollte der Teilbetrieb im Aufbau im Umwandlungssteuergesetz 2006 also dem echten Teilbetrieb gleichgestellt werden.¹¹⁴⁶

In Kapitel 3 wurde ferner auf die eng mit dem Teilbetriebserfordernis verknüpfte Frage eingegangen, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen eines Teilbetriebs vorliegen müssen. Die Untersuchung anhand der in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Ausle-

¹¹⁴⁴ Siehe S. 190 f.

¹¹⁴⁵ Siehe S. 202.

¹¹⁴⁶ Siehe S. 202 f.

gungskriterien hat gezeigt, dass nicht auf den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen abgestellt werden sollte.¹¹⁴⁷ Die von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass 2011¹¹⁴⁸ vertretene Auffassung ist abzulehnen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.¹¹⁴⁹

¹¹⁴⁷ Siehe S. 221.

¹¹⁴⁸ Siehe Rn. 15.03, 20.06 UmwStE 2011.

¹¹⁴⁹ Siehe S. 221.

Thesenartige Zusammenfassung

I. Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht

1. Das einkommensteuerrechtliche Teilbetriebsverständnis nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG¹¹⁵⁰ kann im Grundsatz auf das Umwandlungssteuerrecht übertragen werden.¹¹⁵¹

– Grammatikalische, historische, systematische und teleologische Argumente sprechen für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht.¹¹⁵² Eine abweichende normspezifische Auslegung kann insbesondere nicht mit dem insgesamt vom Umwandlungssteuergesetz verfolgten Zweck begründet werden. Entscheidend ist der konkrete Regelungszweck einer Norm und nicht der allgemeine Gesetzeszweck.¹¹⁵³

– Nach der hier vertretenen Auffassung wird mit dem Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nicht nur das Ziel verfolgt, die Fortführung des unternehmerischen Engagements durch den übernehmenden Rechtsträger sicherzustellen.¹¹⁵⁴ Darüber hinaus sollen mit dem Teilbetriebserfordernis auch die ertragsteuersystematischen Grundsätze in einem angemessenen Umfang gewahrt werden.¹¹⁵⁵

– Der nationale Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, mit dem Umwandlungssteuerrecht eine möglichst weitgehende unternehmerische Gestaltungsfreiheit herzustellen.¹¹⁵⁶ Die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts sind eine Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung.¹¹⁵⁷ Mit dem umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebserfordernis

¹¹⁵⁰ Zum einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnis siehe S. 65 ff.

¹¹⁵¹ Siehe S. 97 ff.

¹¹⁵² Siehe S. 76 ff.

¹¹⁵³ Siehe S. 7 f.

¹¹⁵⁴ Siehe S. 83 ff.

¹¹⁵⁵ Siehe S. 86 ff.

¹¹⁵⁶ Siehe S. 63 ff.

¹¹⁵⁷ Siehe S. 51 ff.

will der Gesetzgeber nur ausgewählte besonders förderungswürdige Unternehmensumstrukturierungen begünstigen. Das Teilbetriebserfordernis ist nicht bloß eine typisierende Regelung. Höhere Anforderungen an das Teilbetriebserfordernis, als sie unter Fortführungsgesichtspunkten erforderlich wären, können mit dem Ziel der angemessenen Wahrung der ertragsteuersystematischen Grundsätze begründet werden.¹¹⁵⁸

– Zwischen dieser Zielrichtung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebserfordernisses und dem konkreten Zweck des Teilbetriebs in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bestehen große Gemeinsamkeiten. Auch die im Rahmen der §§ 16, 34 EStG gewährte steuerliche Begünstigung ist nicht im System der deutschen Ertragsbesteuerung angelegt. Es gibt keinen Grundsatz, nach dem die Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven steuerlich begünstigt wird, wenn diese in erheblichem Umfang langfristig gebildet worden sind. Mit dem Teilbetriebserfordernis in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG will der Gesetzgeber nur ausgewählte besonders förderungswürdige Veräußerungsvorgänge begünstigen. Das Teilbetriebserfordernis ist auch hier keine bloß typisierende Regelung. Die konkreten Regelungszwecke des Teilbetriebserfordernisses in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und im Umwandlungssteuerrecht sind somit vergleichbar. Dies spricht für eine Übertragung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht.¹¹⁵⁹

2. Eine abweichende normspezifische Auslegung ist nach dem in dieser Arbeit entwickelten Lösungsansatz nur geboten, wenn die Übernahme des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu einer willkürlichen Begünstigung des übertragenden Rechtsträgers führen würde.¹¹⁶⁰

– Die teilbetriebsbezogenen Begünstigungen des Umwandlungssteuerrechts sind eine Ausnahme zu den umstrukturierungsrelevanten Prinzipien der Ertragsbesteuerung.¹¹⁶¹ Der damit einhergehende Verstoß ge-

¹¹⁵⁸ Siehe S. 86 ff.

¹¹⁵⁹ Siehe zum Ganzen S. 89 ff.

¹¹⁶⁰ Siehe S. 63 ff., 91.

¹¹⁶¹ Siehe S. 51 ff.

gen das in Art. 3 Abs. 1 GG verkörperte Leistungsfähigkeitsprinzip ist grundsätzlich gerechtfertigt.¹¹⁶²

– Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des Teilbetriebserfordernisses hat der nationale Gesetzgeber erheblichen Gestaltungsspielraum in dem Sinne, dass er an das Teilbetriebserfordernis auch höhere Anforderungen stellen darf, als unter Fortführungsgesichtspunkten erforderlich wären. Insoweit gilt ein weit zurückgenommener Prüfungsmaßstab im Sinne einer Willkürprüfung.¹¹⁶³

3. Aus dieser Ausnahme folgt, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke – abweichend vom einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnis – rein funktional zu bestimmen sind.¹¹⁶⁴

– Die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nach der funktional-quantitativen Betrachtungsweise, wie sie im Rahmen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vorgenommen wird,¹¹⁶⁵ würde für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke zu einer willkürlichen Begünstigung führen. Die übrigen Merkmale des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsverständnisses lassen sich anhand der allgemeinen Zielrichtung des Umwandlungssteuerrechts erklären.¹¹⁶⁶

– Im Ergebnis verdient somit die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Zustimmung.¹¹⁶⁷ Die Rechtsprechung begründet jedoch nicht, warum nur der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen normspezifisch entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck auszulegen ist. Insofern will der in dieser Arbeit entwickelte Lösungsansatz eine dogmatische Grundlage für die Auffassung des Bundesfinanzhofs bieten.

¹¹⁶² Siehe S. 61 ff.

¹¹⁶³ Siehe S. 63 ff.

¹¹⁶⁴ Siehe S. 94 f.

¹¹⁶⁵ Siehe S. 72 f.

¹¹⁶⁶ Siehe S. 91 ff.

¹¹⁶⁷ Siehe S. 38.

II. Das unionale Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie

1. Der Europäische Gerichtshof hat in seinen Entscheidungen in den Rechtssachen *Andersen og Jensen*¹¹⁶⁸ und *Commerz-Credit-Bank*¹¹⁶⁹ den unionalen Teilbetriebsbegriff konkretisiert.

– In der Rechtssache *Andersen og Jensen* hat der Europäische Gerichtshof eine Vorlagefrage zur Auslegung des Teilbetriebs im Sinne des Art. 2 lit. i FRL 1990 beantwortet. Der Gerichtshof hat entschieden, dass das selbständige Funktionieren eines Teilbetriebs in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt und in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen ist. Maßgeblich sind dabei die Umstände des konkreten Einzelfalls. Ferner ist die Übertragung aller zu einem Teilbetrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter erforderlich. Auch der Betrag eines Darlehens muss übertragen werden, wenn die entsprechende Verbindlichkeit übertragen wird.¹¹⁷⁰

– In der Rechtssache *Commerz-Credit-Bank* ging es um die Auslegung der in Art. 7 Abs. 1 lit. b KVStRL enthaltenen Formulierung des Tätigkeitszweigs („Zweige ihrer Tätigkeit“), deren Ergebnisse zumindest als Interpretationshilfe für die Auslegung des Teilbetriebs der Fusionsrichtlinie herangezogen werden können.¹¹⁷¹ Nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs kommt es auf das Merkmal der gewissen Selbständigkeit im Sinne einer Abgrenzung der von einem Unternehmensteil ausgeübten Tätigkeit von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens nicht an. Ferner ist es unschädlich, wenn die Unternehmenseinheit keine juristische Person ist und die ausgeübte Tätigkeit mit von der Zentrale bereitgestellten Mitteln finanziert und von der betreffenden Einheit in Durchführung von Weisungen der Zentrale ausgeübt wird.¹¹⁷²

2. Die Untersuchung des unionalen Teilbetriebsverständnisses anhand der Auslegungsmethode des Europäischen Gerichtshofs bestätigt das

¹¹⁶⁸ EuGH Urt. v. 15.1.2002, C-43/00, EU:C:2002:15.

¹¹⁶⁹ EuGH Urt. v. 13.10.1992, C-50/91, EU:C:1992:386.

¹¹⁷⁰ Siehe S. 106 ff.

¹¹⁷¹ Siehe S. 108 ff.

¹¹⁷² Siehe S. 111 f.

vom Gerichtshof vertretene Teilbetriebsverständnis. Die gefundenen Ergebnisse weisen dabei über die beiden Leitentscheidungen des Gerichtshofs hinaus:

– Das zentrale Tatbestandsmerkmal des unionalen Teilbetriebsbegriffs ist das Merkmal der eigenständigen Funktionsfähigkeit. Die eigenständige Funktionsfähigkeit ist unter einem funktionellen und einem finanziellen Aspekt zu beurteilen. In *funktionaler Hinsicht* muss der Teilbetrieb über ausreichend Wirtschaftsgüter und eine entsprechende Organisation verfügen, sodass ein übernehmender Rechtsträger die in dem Unternehmensteil ausgeübte Tätigkeit ohne Weiteres fortführen kann. Entscheidend ist eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers.¹¹⁷³ In *finanzieller Hinsicht* müssen die wirtschaftlichen Verhältnisse des übernehmenden Rechtsträgers eine dauerhafte Fortführungsprognose zulassen. Die Ertrags- und Liquiditätsslage des übernehmenden Rechtsträgers muss so ausgestaltet sein, dass in absehbarer Zeit keine Gefahr einer Insolvenz droht. Entscheidend ist eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls, diesmal aus der Perspektive des übernehmenden Rechtsträgers.¹¹⁷⁴

– Das Tatbestandsmerkmal „Unternehmensteil“ erfasst auch das Merkmal der organischen Geschlossenheit und den Ausschluss der rein vermögensverwaltenden Tätigkeit.¹¹⁷⁵

– Die aus dem nationalen Recht bekannten Merkmale der gewissen Selbständigkeit und der originär gewerblichen Tätigkeit finden auf unionaler Ebene keine Entsprechung.¹¹⁷⁶

– Im Grundsatz muss die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden, die einem Teilbetrieb nach wirtschaftli-

¹¹⁷³ Siehe S. 152 f.

¹¹⁷⁴ Siehe S. 152 f.

¹¹⁷⁵ Siehe S. 152 f.

¹¹⁷⁶ Siehe S. 152 f.

chen Zusammenhängen zugeordnet werden können (Grundsatz der Totaltransaktion). Eine Unterscheidung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Wirtschaftsgütern ist im unionalen Teilbetriebsverständnis nicht angelegt.¹¹⁷⁷

– Die Eigentumsverhältnisse sind für die Zuordnung nach wirtschaftlichen Zusammenhängen nicht entscheidend. Nicht nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuzuordnende Wirtschaftsgüter können im Grundsatz frei zugeordnet werden. Eine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten und Schulden ist jedoch nicht möglich.¹¹⁷⁸

– Eine Ausnahme vom Grundsatz der Totaltransaktion kann aus teleologischen Gründen angezeigt sein. Dafür wird in dieser Arbeit eine Nichtaufgriffsschwelle für zwei Fallgruppen vorgeschlagen: Erstens, wenn die Wirtschaftsgüter von vollkommen untergeordneter Bedeutung für die in dem Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit sind; und zweitens, wenn die Übertragung eines Wirtschaftsguts ohne Vorsatz und ohne grobe Fahrlässigkeit unterlassen wird und das „vergessene“ Wirtschaftsgut für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit nicht zwingend erforderlich ist. Von entscheidender Bedeutung ist insoweit die Komplexität des Umstrukturierungsvorgangs und die Bedeutung des zurückgehaltenen Wirtschaftsguts für die im Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit.¹¹⁷⁹

– Die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts ist ausreichend, wenn die Wirtschaftsgüter bloß die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in funktioneller Hinsicht sicherstellen. Eine Eigentumsübertragung ist dagegen erforderlich, wenn die Wirtschaftsgüter die eigenständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs in finanzieller Hinsicht gewährleisten.¹¹⁸⁰

– Das aus dem nationalen Recht bekannte Merkmal der Einstellung der bisher ausgeübten Tätigkeit findet auf unionaler Ebene keine Entspre-

¹¹⁷⁷ Siehe S. 153 f.

¹¹⁷⁸ Siehe S. 153 f.

¹¹⁷⁹ Siehe S. 153 f.

¹¹⁸⁰ Siehe S. 153 f.

chung.¹¹⁸¹ Das Unionsrecht kennt auch keine geschriebenen oder ungeschriebenen Teilbetriebsfiktionen.¹¹⁸²

III. Unterschiede zwischen klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie

Es gibt zum Teil große Unterschiede zwischen dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht und dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie. Diese Unterschiede betreffen die Anforderungen an das Vorliegen und an die Übertragung eines Teilbetriebs sowie die Anwendung von Teilbetriebsfiktionen. Siehe zu den Einzelheiten die ausführliche Ergebnisübersicht zu Kapitel 2.¹¹⁸³

IV. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006

1. Das Meinungsspektrum zur Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 ist groß. Zum Teil wird eine einheitliche Auslegung nach dem unionalen oder eine (eingeschränkt) einheitliche Auslegung nach dem nationalen Teilbetriebsverständnis vertreten. Andere sprechen sich für eine gespaltene Auslegung aus. Ferner wird eine Meistbegünstigungstheorie und eine Theorie der alternativen Anwendung der beiden Teilbetriebsbegriffe vertreten. Die Finanzverwaltung vertritt im Umwandlungssteuererlass 2011 im Grundsatz die Auffassung, dass das unionale Teilbetriebsverständnis maßgebend sei, wobei sie einzelne Modifikationen vornimmt und bei einzelnen Auslegungsfragen auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgreift.¹¹⁸⁴ Der Bundesfinanzhof hat sich noch nicht mit der Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 beschäftigt.

¹¹⁸¹ Siehe S. 153 f.

¹¹⁸² Siehe S. 155 ff.

¹¹⁸³ Siehe S. 159 ff.

¹¹⁸⁴ Weitere Nachweise siehe S. 167 ff.

2. Die in der steuerrechtlichen Literatur und von der Finanzverwaltung vertretenen Lösungsansätze zur Frage nach dem maßgeblichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 2006 können im Ergebnis nicht überzeugen.¹¹⁸⁵

– Nach der Europäisierung des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Auslegung des Teilbetriebs dem klassisch-nationalen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht oder dem unionalen Teilbetriebsverständnis der Fusionsrichtlinie zu folgen hat. Die Fusionsrichtlinie selbst hat nur mindestharmonisierenden Charakter und erfasst überdies nicht alle durch das Umwandlungssteuergesetz 2006 geregelten Vorgänge. Eine differenzierte Auslegung ist grundsätzlich genauso denkbar wie eine richtlinienorientierte Auslegung im Bereich der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite.¹¹⁸⁶

– Bei der überschießenden Richtlinienumsetzung in die Breite unterwirft der nationale Gesetzgeber freiwillig einen bestimmten Sachverhalt, der nicht vom Anwendungsbereich der umzusetzenden Richtlinie erfasst ist, dem Regelungsregime der Richtlinie.¹¹⁸⁷ Es besteht hier keine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung im Sinne einer interpretatorischen Vorrangregel.¹¹⁸⁸ Der in die Breite überschießend umgesetzte Bereich ist den Vorgaben der Richtlinie entsprechend auszulegen, wenn dies das Ergebnis einer interpretatorischen Gesamtabwägung aller in der nationalen juristischen Methodenlehre anerkannten Auslegungskriterien ist (richtlinienorientierte Auslegung).¹¹⁸⁹

– Zwecks analytischer Klarheit sollte das nationale Recht zur Beantwortung der Frage nach dem zutreffenden Teilbetriebsverständnis auf die in dieser Arbeit ausgeformten bzw. entwickelten Figuren der *Struk-*

¹¹⁸⁵ Siehe S. 190 f.

¹¹⁸⁶ Siehe S. 170 ff.

¹¹⁸⁷ Siehe S. 12.

¹¹⁸⁸ Siehe S. 15 ff..

¹¹⁸⁹ Siehe S. 18 f.

turentscheidung, *Gestaltungsentscheidung* und *Sachentscheidung* untersucht werden:¹¹⁹⁰

– Grammatikalische, historische, systematische und teleologische Argumente sprechen für eine *Strukturentscheidung* des Umwandlungssteuergesetzes 2006 zugunsten einer einheitlichen Auslegung von inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen.¹¹⁹¹ Das Ziel einer einheitlich Auslegung kann auf drei Wegen erreicht werden: zum einen durch eine einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses; zum anderen durch die Meistbegünstigungstheorie; ferner unter Rückgriff auf die Theorie der alternativen Anwendung der beiden Teilbetriebsbegriffe.¹¹⁹²

– Historische, systematische und teleologische Argumente sprechen für eine *Gestaltungsentscheidung* zugunsten einer einheitlichen Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses.¹¹⁹³

– Bei einzelnen Auslegungsfragen können grammatikalische und teleologische Argumente für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende *Sachentscheidung* angeführt werden.¹¹⁹⁴ Anhand einer interpretatorischen Gesamtabwägung muss untersucht werden, ob die Argumente, die punktuell für eine vom unionalen Teilbetriebsverständnis abweichende Auslegung sprechen, einen derart hohen Stellenwert einnehmen, dass der grundsätzliche Wunsch nach einer einheitlichen, am unionalen Begriffsverständnis ausgerichteten Auslegung in den Hintergrund tritt.

3. Es bedarf eines neuen und differenzierten Lösungsansatzes.¹¹⁹⁵ Die Rechtsfindung darf im Rahmen der oben aufgezeigten Abwägung nicht willkürlich sein. Zudem muss sich jeder neue Auslegungsansatz daran messen lassen, ob er praxistauglich ist und zu sachgerechten Ergeb-

¹¹⁹⁰ Siehe S. 18 ff.

¹¹⁹¹ Siehe S. 190.

¹¹⁹² Siehe S. 175 f.

¹¹⁹³ Siehe S. 190.

¹¹⁹⁴ Siehe S. 190 f.

¹¹⁹⁵ Siehe S. 191 ff.

nissen führt. Um beiden Zielen gerecht zu werden, schlage ich einfache und klare Entscheidungskriterien vor:

– Grundsätzlich liegt dem Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht das unionale Teilbetriebsverständnis zugrunde. Ein Rückgriff auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis kommt punktuell hinsichtlich einzelner Auslegungsfragen nur in zwei Fällen in Betracht:

– Zum einen gilt das dann, wenn der nationale Gesetzeswortlaut eine entsprechende Sachentscheidung eindeutig vorgibt (*Entscheidungsregel 1*). Der im Gesetz eindeutig zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers muss grundsätzlich beachtet werden. Richtlinienrechtliche Vorgaben müssen bei der Auslegung des Teilbetriebs nur beachtet werden, wenn der Umstrukturierungsvorgang in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fällt und das nationale Recht zulasten des Steuerpflichtigen von den Vorgaben der Fusionsrichtlinie abweichen will.¹¹⁹⁶

– Zum anderen kann auf das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis zurückgegriffen werden, wenn drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen (*Entscheidungsregel 2*): (1) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis wahrt die systematischen Grundsätze des deutschen Ertragsteuerrechts hinsichtlich einer konkreten Auslegungsfrage in einem nicht nur unerheblichen Umfang besser als das unionale Teilbetriebsverständnis. (2) Das unionale Auslegungsergebnis war für den historischen Gesetzgeber nicht vorhersehbar. (3) Das klassisch-nationale Teilbetriebsverständnis ist für den Steuerpflichtigen günstiger als das unionale Teilbetriebsverständnis.¹¹⁹⁷

– Mit Hilfe der vorgeschlagenen Entscheidungsregeln kann die Rechtsanwendungspraxis zu klar vorhersehbaren und nachvollziehbaren Auslegungsergebnissen gelangen. Die Ergebnisfindung wurde anhand bestimmter Auslegungsprobleme illustriert. Dabei hat sich gezeigt, dass

¹¹⁹⁶ Siehe S. 195 f.

¹¹⁹⁷ Siehe S. 195 f.

das Lösungsmodell einfach anzuwenden ist und zugleich zu angemessenen Ergebnissen führt.¹¹⁹⁸

V. Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen

1. Eng verknüpft mit der Frage nach den Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen des Teilbetriebs vorliegen müssen.

– In der steuerrechtlichen Literatur werden mit dem steuerlichen Übertragungstichtag, der Übertragung des wirtschaftlichen und des zivilrechtlichen Eigentums sowie dem Umstrukturierungsbeschluss oder -vertrag im Wesentlichen vier Zeitpunkte diskutiert.¹¹⁹⁹

– Die Finanzverwaltung hat mit ihrer geänderten Auffassung im Umwandlungssteuererlass 2011 für erhebliche Rechtsunsicherheit gesorgt. Entscheidend sollen danach grundsätzlich die Verhältnisse im steuerlichen Übertragungstichtag sein.¹²⁰⁰ Sofern sich die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung durchsetzt, würde dies Unternehmensumstrukturierungen deutlich erschweren.¹²⁰¹

2. Richtigerweise ist auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

– Historische, systematische und teleogische Argumente sprechen gegen den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen. Insbesondere das historische Normumfeld, die systematische Unterscheidung zwischen Tatbestand und Rechtsfolge, der Zweck der Rückwirkungsregelungen sowie die Betrachtung der Rechtsfolgen können als Argumente heran-

¹¹⁹⁸ Zu den einzelnen Auslegungsergebnissen siehe S. 196 ff.

¹¹⁹⁹ Siehe S. 203 ff.

¹²⁰⁰ Siehe Rn. 15.03, 20.06 UmwStE 2011.

¹²⁰¹ Siehe S. 203 ff.

gezogen werden.¹²⁰² Die von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass 2011 vertretene Auffassung ist daher abzulehnen.

– Stattdessen verdient die Auffassung Zustimmung, die auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums abstellt. Hierfür sprechen die Vorgaben der Fusionsrichtlinie sowie die Zielrichtung des Teilbetriebserfordernisses, die Fortführung des unternehmerischen Engagements sicherzustellen.¹²⁰³

3. Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die nach dem hier entwickelten Lösungsansatz ermittelten Teilbetriebsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vorliegen müssen, damit die vom Gesetzgeber vorgesehenen Privilegierungen greifen.

¹²⁰² Siehe S. 209, 210 f., 214 ff.

¹²⁰³ Siehe S. 217 ff., 220 f.

Literaturverzeichnis

- Adrian, Axel*: Grundprobleme einer juristischen (gemeinschaftsrechtlichen) Methodenlehre – Die begrifflichen und („fuzzy“-) logischen Grenzen der Befugnisnormen zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und die Maastricht-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes, 2009, Berlin. Zugl. Erlangen, Univ., Diss., 2005.
- Alexy, Robert/ Koch, Hans-Joachim/ Kuhlen, Lothar/ Rübmann, Helmut*: Elemente einer juristischen Begründungslehre, 2003, Baden-Baden.
- Anweiler, Jochen*: Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 1997, Frankfurt a.M. Zugl. Leipzig, Univ., Diss., 1996.
- Baldauf, Sina*: Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung – Unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, 2009, Frankfurt a.M. Zugl. Leipzig, Univ., Diss., 2008.
- Baldus, Christian/ Becker, Rainer*: Haustürgeschäfte und richtlinienkonforme Auslegung – Probleme bei der Anwendung angeglichenen europäischen Privatrechts, Vorlagebeschluss des BGH vom 11. Januar 1996 – IX ZR 56/95 – mit Anmerkungen, in: Zeitschrift für Europäisches Privatrecht 1997, S. 874 – 889.
- Bauer, Jörg*: Der Teilbetrieb – Bestandsaufnahme und Stellungnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Der Betrieb 1982, S. 1069 – 1072.
- Bärenz, Christian*: Die Auslegung der überschießenden Umsetzung von Richtlinien am Beispiel des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts, in: Der Betrieb 2003, S. 375 – 376.
- Beil, Johannes*: Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas – Zur Zulässigkeit des Welteinkommensprinzips im deutschen internationalen Einkommensteuerrecht, 2001, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Mannheim, Univ., Diss., 2000.
- Beinert, Stefanie/ Möhlenbrock, Rolf* (Anmerkungen): Teilbetriebsbegriff nach UmwStG, in: Rödder, Thomas/ Günkel, Manfred/ Niemann, Ursula (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2011/2012 – zugleich Bericht über den 63. Fachkongress der Steuerberater – Köln, 11. und 12. Oktober 2011, 2012, Köln, S. 153 – 186.

- Beisse, Heinrich*: Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Ruppe, Georg (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, 1981, Köln, S. 13 – 43.
- Benecke, Andreas/ Schnitger, Arne*: Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Aufnahme transparenter Gesellschafter – zwei unvereinbare Ziele? – Teil 1, in: Internationales Steuerrecht 2005, S. 606 – 612.
- Bengoetxea, Joxerramon*: The Legal Reasoning of the European Court of Justice – Towards a European Jurisprudence, 1993, Oxford, New York.
- ders.*: Text and telos in the European Court of Justice – four recent takes on the legal reasoning of the ECJ, in: European Law Review 2015, S. 184 – 216.
- Benz, Sebastian/ Rosenberg, Oliver*: Ausgewählte Problemfragen im Zusammenhang mit Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG, in: Der Betrieb 2011, S. 1354 – 1362.
- dies.*: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG) – Ausgewählte Zweifelsfragen des neuen UmwSt-Erlasses –, in: Der Betrieb 2012, Beilage Nr. 1, S. 38 – 55.
- Besson, Samantha/ Levrat, Nicola/ Clerc, Evelyne*: Interprétation en droit – Interpretation in European Law, 2011, Zürich.
- Beutel, David*: Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: Steuerrecht kurzgefaßt 2012, S. 1 – 5.
- Binz, Mark/ Freudenberger, Götz/ Sorg, Martin*: Die „wesentliche Betriebsgrundlage“ im Ertragsteuerrecht, in: Deutsches Steuerrecht 1993, S. 3 – 6.
- Birk, Dieter*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983, Köln. Zugl. München, Univ., Habil-Schr., 1981.
- der./ Desens, Marc/ Tappe, Henning*: Steuerrecht, 19. Auflage 2016, Heidelberg.
- Blumers, Wolfgang*: Ausgliederung und Spaltung und wesentliche Betriebsgrundlagen, in: Der Betrieb 1995, S. 496 – 500.
- ders.*: Der Teilbetrieb im Aufbau im Umwandlungssteuerrecht, in: Betriebsberater 1995, S. 1821 – 1823.

- ders.*: Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, in: Der Betrieb 2001, S. 722 – 726.
- ders.*: Europäische Umwandlungen mit Teilbetrieben, in: Betriebsberater 2008, S. 2041 – 2045.
- ders.*: Teilbetriebe und wesentliche Betriebsgrundlagen – Zugleich Anm. zu BFH-Urteil vom 7.4.2010 – I R 96/08, DB 2010, S. 1567 –, in: Der Betrieb 2010, S. 1670 – 1672.
- ders.*: Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: Betriebsberater 2011, S. 2204 – 2209.
- ders./ Kramer, Andreas*: Ausgliederung und Spaltung mit Teilbetrieben, in: Der Betrieb 1993, S. 852 – 857.
- Blumers, Wolfgang/ Wochinger, Peter*: Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuergesetz, in: Herzig, Norbert (Hrsg.), Neues Umwandlungssteuerrecht – Praxisfälle und Gestaltungen im Querschnitt, 1996, Köln, S. 45 – 78.
- Blümich, Walter (Begr.): Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz – EStG, KStG, GewStG – Kommentar, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, München.
- Böttcher, Lars/ Habighorst, Oliver/ Schulte, Christian (Hrsg): Umwandlungsrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Verfahrensrecht, 2. Auflage 2019, Baden-Baden.
- Bredimas, Anna*: Methods of Interpretation and Community Law – Contributions to Economic Analysis, 1978, North Holland.
- Breinersdorf, Stefan*: Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, in: Deutsches Steuerrecht 2010, S. 2492 – 2497.
- Broberg, Morten/ Fenger, Niels*: Theorie und Praxis der Acte-clair-Doktrin des EuGH, in: Europarecht 2010, S. 835 – 853.
- Buck, Carsten*: Über die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft, 1988, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Münster, Univ., Diss., 1997.
- Buerstedde, Wolfgang*: Juristische Methodik des Europäischen Gemeinschaftsrechts – Ein Leitfadens, 2006, Baden-Baden. Zugl. Frankfurt a.M., Univ., Diss., 2005.
- Bunjes, Johann/ Geist, Reinhold (Hrsg.): Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 17. Auflage 2018, München.
- Burmeister, Frank/ Staebe, Erik*: Grenzen des sog. Gold Plating bei der Umsetzung europäischer Richtlinien in nationales Recht, in: Europarecht 2009, S. 444 – 456.

Burmester, Gabriele: Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung – Insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, 1986, Baden-Baden.

Busse, Christian: Die Besteuerung der stillen Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungsstatbestand, 2009, Köln. Zugl. Münster, Univ., Diss., 2008.

Buyer, Christoph/ Klein, Hartmut Jürgen/ Müller, Thomas: Änderungen der Unternehmensform – Handbuch zum Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht, 2010, Herne.

Bülow, Peter: Harmonisierter Bereich und Verbindlichkeit europäischer Rechtsakte – zugleich Besprechung EuGH vom 12.7.2012 – Volksbank Romania = WM 2012, 2049, in: Wertpapier-Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2013, S. 245 – 250.

Bydlinski, Franz: Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage 1991, Wien.

Callies, Christian/ Ruffert, Matthias (Hrsg.): EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta – Kommentar, 5. Auflage 2016, München.

Canaris, Claus-Wilhelm: Die richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung im System der juristischen Methodenlehre, in: Koziol, Helmut (Hrsg.), Im Dienste der Gerechtigkeit – Festschrift für Franz Bydlinsky, 2002, Wien, New York, S. 47 – 103.

ders.: Gemeinsamkeiten zwischen verfassungs- und richtlinienkonformer Rechtsfindung, in: Bauer, Hartmut (Hrsg.), Wirtschaft im offenen Verfassungsstaat – Festschrift für Reiner Schmidt zum 70. Geburtstag, 2006, München, S. 41 – 60.

Claß, Günther/ Weggenmann, Hans: Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht – entscheidet zukünftig der EuGH, in: Betriebsberater 2012, S. 552 – 555.

Costede, Jürgen: Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft 1996, S. 19 – 25.

Craig, Paul P.: Directives: direct effect, indirect effect and the construction of national legislation, in: European Law Review 1997, S. 519 – 538.

Crezelius, Georg: Überlegungen zu einem Allgemeinen Teil des Umwandlungssteuerrechts, in: Wassermeyer, Franz (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht – Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, 2000, Bonn, S. 241 – 263.

- Dauses, Manfred (Hrsg.): Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, München.
- Dehmer, Hans*: Das Umwandlungssteuergesetz 1994 (Teil II), in: Deutsches Steuerrecht 1994, S. 1752 – 1762.
- Desens, Marc*: Steuerrechtliche Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften, in: Deutsches Steuerrecht 2010, Beihefter zu Heft 46, S. 80 – 88.
- Dötsch, Ewald/ Jost, Werner F./ Eversberg, Horst/ Witt, Georg (Hrsg.): Dötsch/ Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer: KSt – Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, Stuttgart.
- Dötsch, Ewald/ Patt, Joachim/ Pung, Alexandra/ Möhrenbrock, Rolf (Hrsg.): Umwandlungssteuerrecht – Umstrukturierungen von Unternehmen, Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung, 7. Auflage 2012, Stuttgart.
- Dötsch, Ewald/ Pung, Alexandra*: SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil II), in: Der Betrieb 2006, S. 2763 – 2773.
- Dötsch, Ewald/ van Lishaut, Ingo/ Wochinger, Peter*: Der neue Umwandlungssteuererlaß, in: Der Betrieb 1998, Beilage Nr. 7, S. 1 – 47.
- Drexl, Josef*: Die gemeinschaftsrechtliche Pflicht zur einheitlichen richtlinienkonformen Auslegung hybrider Rechtsnormen und deren Grenzen, in: Lorenz, Stephan (Hrsg.), Festschrift für Andreas Heldrich zum 70. Geburtstag, 2005, München, S. 67 – 86.
- Eibershäuser, Manfred*: Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, in: Deutsches Steuerrecht 2002, S. 1426 – 1432.
- Eisgruber, Thomas (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 2. Auflage 2018, Herne.
- Endres, Dieter*: Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen – Überlegungen zur ertrag- und verkehrssteuerlichen Behandlung von Gründung, Umwandlung und Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit, 1982, Frankfurt a.M. Zugl. Mannheim, Univ., Diss., 1982.
- Engisch, Karl (Begr.): Einführung in das juristische Denken, 12. Auflage 2018, Stuttgart.
- Englisch, Joachim*: Dividendenbesteuerung – Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Köln, 2005. Zugl. Bonn, Univ., Diss., 2004.

- ders.*: Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG, in: *Der Betrieb* 2015, S. 637 – 641.
- Epping, Volker/ Hillgruber, Christian*: Grundgesetz – Kommentar, 2. Auflage 2013, München.
- Ernst & Young*: Survey of the implementation of Council Directive 90/343/EEC (The Merger Directive, as amended), veröffentlicht durch die Europäische Kommission am 22.9.2009 (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf, zuletzt am 1.2.2019)
- Essing, Danny/ Funke, Jürgen*: Umstrukturierungen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit Dauerverlustbetrieben unter dem Blickwinkel des europäischen Teilbetriebsbegriffs, in: *Deutsches Steuerrecht* 2014, S. 1253 – 1260.
- Ettinger, Jochen/ Königer, Andreas*: Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgängen, in: *GmbH-Rundschau* 2009, S. 590 – 595.
- Faust, Florian*: Kaufrecht: Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung, in: *Juristische Schulung* 2012, S. 546 – 549.
- Feldgen, René*: Der Teilbetrieb im Steuerrecht, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2012, S. 459 – 465.
- Fischer, Winfried*: Der steuergesetzliche Begriff des Teilbetriebs – eine kritische Analyse der Judikatur und Konzeption eines alternativen Begriffsmodells, 1984, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Köln, Univ., Diss., 1984.
- Fleischer, Heinrich*: Formwechsel einer inländischen Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern – Aperiodische Steuerwirkungen, Steuergestaltung und Kompensation, 2001, Bielefeld. Zugl. Hamburg, Univ. der Bundeswehr, Diss., 2001.
- Fleischer, Holger*: Gesetzesauslegung durch Befragung von Bundestagsabgeordneten, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2012, S. 2087 – 2091.
- ders./ Schmolke, Klaus Ulrich*: The reform of the Transparency Directive: minimum or full harmonisation of ownership disclosure?, in: *European Law Review* 2012, S. 121 – 145.
- Flick Gocke Schaumburg/ Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (Hrsg.): *Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011 – Erläuterungen aus Unternehmens- und Beratungspraxis*, 2015, Bonn.

- Flume, Werner*: Ungelöste steuerliche Probleme der Unternehmenskonzentration – Vielbeachteter Vorschlag von Prof. Dr. Flume auf der Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft am 17. Nov. 1967, in: *Der Betrieb* 1967, S. 2050 – 2051.
- Förster, Guido/ Wendland, Jan*: Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften – Auswirkungen des SEStEG auf Umwandlungsvorgänge, in: *Betriebsberater* 2007, S. 631 – 639.
- Franklin, Christian N.K.*: Limits to the limits of the principle of consistent interpretation? Commentary on the Court's decision in *Spedition Welter*, in: *European Law Review* 2015, S. 910 – 924.
- Franz, Matthias/ Winkler, Hartmut/ Polatzky, Robert*: Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: *Betriebsberater Special* 1.2011, S. 15 – 21.
- Frotscher, Gerrit*: *Umwandlungssteuererlass 2011 – Ein Praxishandbuch*, 2012, Freiburg i. Brsg. u.a.
- ders./ Drüen, Klaus-Dieter* (Hrsg.): *Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz*, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, Freiburg i. Brsg.
- Fuisting, Bernhard*: *Die Preußischen direkten Steuern, Band 4, Die Grundzüge der Steuerlehre*, 1902, Berlin.
- Gebert, Daniel*: Das doppelte Teilbetriebserfordernis des § 15 UmwStG – Gemeinsam genutzte Betriebsimmobilien als Hindernis für die Steuerneutralität der Abspaltung?, in: *Deutsches Steuerrecht* 2010, S. 1774 – 1777.
- Gille, Michael*: Missbrauchstypisierung im neuen Umwandlungssteuerrecht: Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie?, in: *Internationales Steuerrecht* 2007, S. 194 – 198.
- Goebel, Sören/ Ungemach, Markus*: Der Teilbetrieb – Definition nach der Rechtsprechung sowie nach dem neuen Umwandlungssteuererlass, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2012, S. 353 – 367.
- dies./ Seidenfad, Steffi*: Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Überblick, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2009, S. 354 – 366.
- Goutier, Klaus/ Knopf, Rüdiger/ Tulloch, Anthony* (Hrsg.): *Kommentar zum Umwandlungsrecht – Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz*, 1996, Heidelberg.
- Götz, Hellmut*: Zur Frage, ob ideelle Anteile an Wirtschaftsgütern wesentliche Betriebsgrundlage im Sinne des § 20 UmwStG sein können, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 1997, S. 551 – 556.

Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin (Hrsg.): Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV – Kommentar, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, München.

Graw, Christian: Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2013, Berlin.

ders.: Der Teilbetriebsbegriff im UmwSt-Recht nach dem UmwStE 2011, in: Der Betrieb 2013, S. 1011 – 1015.

Greil, Stefan: Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft 2011, S. 84 – 91.

Grundmann, Stefan: Richtlinienkonforme Auslegung im Bereich des Privatrechts – insbesondere: der Kanon der nationalen Auslegungsmethoden als Grenze?, in: Zeitschrift für Europäisches Privatrecht 1996, S. 339 – 424.

ders.: Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Europäischen Gerichtshof – Zugleich eine rechtsvergleichende Studie zur Auslegung im Völkerrecht und im Gemeinschaftsrecht, 1997, Konstanz. Zugl. Bochum, Univ., Diss., 1997.

ders.: „Inter-Instrumental-Interpretation“ – Systembildung durch Auslegung im Europäischen Unionsrecht, in: Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht 75 (2011), S. 882 – 932.

Gschrei, Michael/ Büchele, Ernst: Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft – Unternehmerisches Engagement im Gesellschafts-, Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in: Betriebsberater 1997, S. 1072 – 1079.

Günes, Menderes: Grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung von EU/EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften – Entwicklung und Ausblick für das deutsche Gesellschafts- und Ertragsteuerrecht, 2012, Baden-Baden. Zugl. Saarbrücken, Univ., Diss., 2012.

Haarmann, Wilhelm: Der Begriff des Teilbetriebs im deutschen Steuerrecht, in: Wassermeyer, Franz (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht – Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, 2000, Bonn, S. 375 – 391.

Haase, Florian/ Hruschka, Franz (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz – Praxiskommentar, 2. Auflage 2017, Berlin.

- Habersack, Mathias/ Mayer, Christian*: Die überschießende Umsetzung von Richtlinien – Normauslegung und Rechtsweg im Grenzbereich zwischen deutschem und europäischem Privatrecht, in: Juristen-Zeitung 1999, S. 913 – 921.
- Hagemann, Jens/ Burkhard, Jakob/ Ropohl, Florian/ Viebrock, Björn*: Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes, in: Neue Wirtschafts-Briefe 2007, Sonderheft Nr. 1, S. 1 – 44.
- Hahn, Hartmut*: Zur Betriebseinbringung über die Grenze gemäß § 23 Abs. 3 UmwStG – Bemerkung zum Umwandlungssteuer-Erlass unter besonderer Berücksichtigung deutsch französischer Fälle, in: Internationales Steuerrecht 1998, S. 326 – 333.
- ders.*: Die Veräußerung spaltungsgeborener Anteile – Überlegungen zu BGH v. 3.8.2005 und zur Spaltungsregelung nach dem SEStEG, in: GmbH-Rundschau 2006, S. 462 – 465.
- Hailbronner, Kay*: Staatshaftung bei säumiger Umsetzung von EG-Richtlinien – Zur Entscheidung des EuGH v. 19.11.1991 – Rs. C 6/90 und C 9/90, in: Juristen-Zeitung 1992, S. 284 – 289.
- Haratsch, Andreas/ Koenig, Christian/ Pechstein, Matthias*: Europarecht, 11. Auflage 2018, Tübingen.
- Haritz, Detlef/ Benkert, Manfred* (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz – Kommentar, 2. Auflage 2000, München.
- Haritz, Detlef/ Menner, Stefan* (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz – Kommentar, 4. Auflage 2015, München.
- Hartmann, Beate*: Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem UmwStG in ertragsteuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht, 1997, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Frankfurt a.M., Univ. Diss., 1997.
- Heck, Philipp*: Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, 1932, Tübingen.
- Heiderhoff, Bettina*: Europäisches Privatrecht, 4. Auflage 2016, Heidelberg.
- Herdegen, Matthias*: Verfassungsinterpretation als methodische Disziplin, in: Juristen-Zeitung 2004, S. 873 – 879.
- ders.*: Europarecht, 20. Auflage 2018, München.
- Herlinghaus, Andreas*: Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, 1999, Bonn.

ders.: Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs?, in: Herlinghaus, Andreas/ Heidel, Thomas/ Hirte, Heribert/ Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Festschrift für Wienand Meilicke, 2010 Baden-Baden, S. 159 – 177.

Hermann, Carl/ Heuer, Gerhard/ Raupach, Arndt (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, Köln.

Hermstädt, Horst: Der Teilbetrieb – Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 34 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, in: Betriebsberater 1979, S. 96 – 100.

ders.: Aufgabe und Veräußerung von Teilbetrieben – Antwort auf die Darlegungen von Tiedtke in: DStR 1979, S. 543, in: Betriebsberater, 1980, S. 509 – 511.

Herresthal, Carsten: Voraussetzungen und Grenzen der gemeinschaftsrechtskonformen Rechtsfortbildung, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2007, S. 396 – 400.

ders.: Die Richtlinienwidrigkeit des Nutzungsersatzes bei Nachlieferung im Verbrauchsgüterkauf, in: Neue Juristische Wochenschrift 2008, S. 2475 – 2478.

Herrmann, Christoph: Richtlinienumsetzung durch die Rechtsprechung, 2003, Berlin. Zugl. Bayreuth, Univ., Diss., 2002/2003.

Herz, Benjamin: Unternehmenstransaktionen zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – Grundlegung einer Abgrenzungslehre, 2014, Baden-Baden. Zugl. Berlin, Freie Univ., Diss., 2012.

Herzig, Norbert: Die Realteilung von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in: Der Betrieb 1986, S. 1401 – 1412.

ders.: Rechtsformneutralität der Besteuerung bei Rechtsformwechsel – Die Kapitalgesellschaft als steuerliche Einbahnstraße, in: Steuer und Wirtschaft 1988, S. 342 – 348.

ders.: Der Einfluß des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff, in: Federmann, Rudolf (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, Unternehmenspolitik und Unternehmensbesteuerung – Gerhard Mann zum 65. Geburtstag, 1993, Berlin, S. 357 – 370.

ders.: Steuergestaltung im Binnenmarkt, in: Der Betrieb 1993, S. 1 – 7.

ders.: Der Einfluss des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff, in: Internationales Steuerrecht 1994, S. 1 – 5.

- ders.*: Internationale Umwandlungen, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, 2002, Köln, S. 117 – 151.
- ders./ Dautzenberg, Norbert/ Heyeres, Ralf.* System und Schwächen der Fusionsrichtlinie, in: Der Betrieb 1991, Beilage Nr. 12, S. 3 – 19.
- Herzig, Norbert/ Förster, Guido:* Steueränderungsgesetz 1992: Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie in deutsches Steuerrecht (Teil 1), in: Der Betrieb 1992, S. 911 – 916.
- dies.*: Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, in: Der Betrieb 1994, S. 1 – 8.
- dies.*: Problembereich bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem Umwandlungssteuerrecht, in: Der Betrieb 1995, S. 338 – 349.
- Herzig, Norbert/ Momen, Leila:* Die Spaltung von Kapitalgesellschaften im neuen Umwandlungssteuergesetz (Teil II), in: Der Betrieb 1994, S. 2210 – 2214.
- Herzig, Norbert/ Ott, Hans:* Das Steuerrecht als Umwandlungs- und Spaltungsbremse – Zugleich steuerliche Würdigung des Diskussionsentwurfs für ein Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts, in: Der Betrieb 1989, S. 2033 – 2040.
- Hess, Burkhard:* Rechtsfragen des Vorabentscheidungsverfahrens, in: Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht 66 (2002), S. 470 – 502.
- ders.*: Europäisches Zivilprozessrecht – Ein Lehrbuch, 2010, Heidelberg.
- Heurung, Rainer/ Engel, Benjamin/ Schröder, Sebastian:* Auf- und Abspaltungen von Körperschaften – Analyse des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG 2006 –, in: GmbH-Rundschau 2011, S. 617 – 629.
- Hey, Johanna:* Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integration debate“, 1997, Köln. Zugl. Köln, Univ., Diss., 1996.
- dies.*: Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – Auflösungstendenzen personal gebundener Steuerpflichten, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, 2005, Köln, S. 219 – 238.
- dies.*: Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?, in: Steuer und Wirtschaft 2015, S. 3 – 18.
- Hommelhoff, Peter:* Die Rolle der nationalen Gerichte bei der Europäisierung des Privatrechts, in: Heldrich, Andreas/ Hopt, Klaus (Hrsg.), 50 Jahre Bundesgerichtshof – Festgabe aus der Wissenschaft, Band 2., Handels- und Wirtschaftsrecht, Europäisches und Internationales Recht, 2000, München, S. 889 – 925.

- Höpfner, Clemens/ Rütters, Bernd*: Grundlagen einer europäischen Methodenlehre, in: Archiv für die civilistische Praxis 2009, S. 1 – 36.
- Hörger, Helmut*: Wesentliche Betriebsgrundlagen und quantitative Betrachtungsweise, in: Der Betrieb 1987, S. 349 – 352.
- ders.*: Spaltung von Kapitalgesellschaften, in: Finanz-Rundschau 1994, S. 765 – 804.
- ders.*: Kritische Anmerkungen zum Umwandlungssteuererlass – A. VI. Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung) (§ 15 UmwStG), in: Deutsches Steuerrecht 1998, Beilage zu Heft 17, S. 29 – 32.
- ders./ Schulz, Andreas*: Normspezifische Auslegung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlagen“ – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 2.10.1997, IV R 84/96, DSTR 1998, 76 –, in: Deutsches Steuerrecht 1998, S. 233 – 234.
- Hundertmark, Dedo/ Irrgang, Werner*: Der Teilbetrieb im Steuerrecht, in: Betriebsberater 1972, S. 653 – 655.
- Ipsen, Peter*: Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, Tübingen.
- Jacobs, Otto*: Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland – Ausländische Investitionen im Inland, 8. Auflage 2016, München.
- Jäger, Torsten*: Überschießende Richtlinienumsetzung im Privatrecht – Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik der Mindestharmonisierung, der richtlinienorientierten Auslegung und des Vorabentscheidungsverfahrens, 2006, Baden-Baden. Zugl. Augsburg, Univ., Diss., 2005 unter dem Titel: Jäger, Torsten: Materiell- und prozessrechtliche Folgen einer überschießenden EG-Richtlinienumsetzung im Privatrecht.
- Kahle, Holger*: Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts, in: Deutsche Steuer-Zeitung 2012, S. 691 – 702.
- Kallmeyer, Harald (Hrsg.): Umwandlungsgesetz – Kommentar – Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel bei Handelsgesellschaften, 6. Auflage 2017, Köln.
- Kaminski, Bert/ Strunk, Günther*: Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten, 2007, Wiesbaden.
- Kassamali, Reyaz*: From fiction to fallacy: reviewing the E.C. Merger Regulation's Community-dimension thresholds in the light of economic and experience in merger control, in: European Law Review 1996, S. 89 – 114.
- Karsten, Klaus*: Rechtsformwechsel von Unternehmen (Teil II) – Ein gesellschafts- und steuerrechtlicher Überblick –, in: Deutsches Steuerrecht 1992, S. 914 – 917.

- Kempny, Simon*: Steuerrecht und Verfassungsrecht, in: Steuer und Wirtschaft 2014, S. 185 – 199.
- Kessler, Wolfgang/ Philipp, Moritz*: Zur Frage der finanziellen Eingliederung bei Ausgliederung zur Neugründung und nachfolgender Anteilseinbringung – BFH-Urteil v. 28.7.2010, I R 89/09, in: Deutsches Steuerrecht 2010, S. 906 – 911.
- dies.*: Steuerlicher Übertragungsstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen? – Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: Deutsches Steuerrecht 2011, S. 1065 – 1068.
- Keuk, Brigitte*: Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, in: Steuer und Wirtschaft 1973, S. 74 – 89.
- dies.*: Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft, in: Steuer und Wirtschaft 1974, S. 177 – 187.
- Kirchhof, Paul*: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft 1985, S. 319 – 329.
- ders.*: Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, Tübingen.
- ders.*: Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommenssteuer, in: Ebling, Iris (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 24, Besteuerung von Einkommen, 2001, Köln, S. 9 – 28.
- ders.*: Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes –, in: Tipke, Klaus/ Seer, Roman/ Hey, Johanna/ Englisch, Joachim (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag – Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, Köln, S. 451 – 476.
- ders.* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz – Kommentar, 17. Auflage 2018, Köln.
- ders./ Söhn, Hartmut/ Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, Heidelberg.
- Kischel, Uwe*: Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs, in: Mellinghoff, Rudolf/ Palm, Ulrich (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat – Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof, 2008, Heidelberg u.a., S. 175 – 193.
- Klein, Hartmut/ Müller, Thomas/ Lieber, Bettina*: Änderung der Unternehmensform – Handbuch zum Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht, 11. Auflage 2017, Herne.

- Klingebiel, Jörg/ Patt, Joachim/ Rasche, Ralf/ Krause, Torsten*: Umwandlungssteuerrecht, 4. Auflage 2016, Stuttgart.
- Kloster, Lars*: Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse – Eine verfassungs-, europa- und steuersystematische Untersuchung, 2004, Hamburg. Zugl. Mannheim, Univ., Diss., 2004.
- Knobbe-Keuk, Brigitte*: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Auflage 1991, Köln.
- dies*: Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien – Insbesondere die Mißbrauchsklauseln und die Mängel der deutschen Umsetzung, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 1992, S. 336 – 343.
- Kobor, Hagen*: Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz – Die Erbschaftsteuer zwischen Zivilrecht und Ertragsteuerrecht, 2000, Berlin. Zugl. Augsburg, Univ., Diss., 1999.
- Koch, Christian*: Gewinnrealisierungen anlässlich der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten – unter besonderer Berücksichtigung des Geschäftswerts, 2010, Frankfurt, a.M. u.a. Zugl. Erlangen, Nürnberg, Univ. Diss., 2010.
- Koch, Jens*: Die Einheit der nationalen Rechtsordnung und die europäische Privatrechtsangleichung, in: Juristen-Zeitung 2006, S. 277 – 284.
- Koenig, Ulrich (Hrsg.)*: Abgabenordnung – §§ 1 bis 368 – Kommentar, 3. Auflage 2014, München.
- Komarek, Jan*: In the court(s) we trust? On the need for hierarchy and differentiation in the preliminary ruling procedure, in: European Law Review 2007, S. 467 – 491.
- Korkea-aho, Emilia*: Legal interpretation of EU framework Directives: a soft law approach, in: European Law Review 2015, S. 70 – 88.
- Kotyba Marc/ Scheunemann, Marc*: Ausgewählte Praxisschwerpunkte im Umwandlungssteuererlass 2011, in: Betriebsberater 2012, S. 223 – 229.
- Könemann, Ragnar*: Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Übertragung von Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, 2001, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Passau, Univ., Diss., 2001.
- Körner, Andreas*: Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, in: Internationales Steuerrecht 2006, S. 469 – 472.
- ders.*: Ent- und Verstrickung, in: Internationales Steuerrecht 2009, S. 741 – 750.

- Kraft, Gerhard/ Edelmann, Georg/ Bron, Frederik (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz, 2014, Heidelberg u.a.
- Krahl, Richard*: National normative implementation of EC regulations. An exceptional or rather common matter?, in: European Law Review 2008, S. 243 – 256.
- Krebs, Hans-Joachim*: Steuerorientierte Umstrukturierung – Zweifelsfragen zur Spaltung, in: Betriebsberater 1998, S. 2082 – 2083.
- Kresser, Daniel*: Die Bedeutung der Form für Begriff und Rechtsfolgen des Verwaltungsakts, 2009, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Dresden, Technische Univ., Diss., 2007.
- Kroener, Ilse/ Momen, Leila*: Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: Der Betrieb 2012, S. 71 – 79.
- Kroppholler, Jan/ von Hein, Jan*: Eine Auslegungskompetenz des Europäischen Gerichtshofs jenseits des Europäischen Gerichtsstands- und Vollstreckungsübereinkommens, in: Hübner, Ulrich (Hrsg.), Festschrift für Bernhard Großfeld zum 65. Geburtstag, 1999, Heidelberg, S. 615 – 629.
- Kruse, Heinrich Wilhelm*: Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 1990, S. 322 – 330.
- Krüger, Wolfgang (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, Schuldrecht – Allgemeiner Teil, 8. Auflage 2019, München.
- Kuhn, Thomas*: Überschießende Umsetzung bei mindest- und vollharmonisierenden Richtlinien: Einheitliche oder gespaltene Anwendung?, in: Europarecht 2015, S. 216 – 238.
- Kupfer, Christine*: Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften, 2000, Tübingen. Zugl. Tübingen, Univ., Diss., 1999.
- Kutt, Florian/ Pitzal, Christian*: Umwandlungen: Neue Entwicklungen bei der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen, in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1243 – 1248.
- Kübler, Friedrich*: Kodifikation und Demokratie, in: Juristen-Zeitung 1969, S. 645 – 651.
- Lademann, Fritz (Begr.): Umwandlungssteuergesetz – Handkommentar, 2. Auflage 2016, Stuttgart u.a.

- Lang, Joachim*: Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: Ruppe, Georg (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, 1981, Köln, S. 45 – 96.
- ders.*: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, 1988, Köln. Zugl. Köln, Univ., Habil-Schrift., 1981.
- ders.*: Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebling, Iris (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 24, Besteuerung von Einkommen, 2001, Köln, S. 49 – 133.
- Lange, Carsten*: Grenzüberschreitende Umstrukturierung von Europäischen Aktiengesellschaften – Steuerliche Konsequenzen in Deutschland und Großbritannien, 2005, Berlin. Zugl. Hannover, Univ., Diss., 2005.
- Langenbucher, Katja*: Europäisches Privat- und Wirtschaftsrecht, 4. Auflage 2017, Baden-Baden u.a.
- Langheim, Hagen*: Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz – Unter besonderer Berücksichtigung des europäischen Teilbetriebsbegriffs, 2008, Würzburg. Zugl. Würzburg, Univ., Diss., 2008.
- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage 1991, Berlin u.a.
- ders./ Canaris, Claus-Wilhelm*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, Berlin u.a.
- Laule, Gerhard*: Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, 1961, Köln. Zugl. Köln, Univ., Diss., 1961.
- Lefevre, Silvere*: The interpretation of Community law by the Court of Justice in areas of national competence, in: European Law Review 2004, S. 501 – 516.
- dies.*: Interpretative communications and the implementation of Community law at national level, in: European Law Review 2004, S. 808 – 822.
- Leisner, Walter Georg*: Die subjektiv-historische Auslegung des Gemeinschaftsrechts – Der „Wille des Gesetzgebers“ in der Judikatur des EuGH, in: Europarecht 2007, S. 689 – 706.

- Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/ Pust, Hartmut (Hrsg.): Das Einkommensteuerrecht – Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, München.
- Luckey, Günter*: Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, Wiesbaden. Zugl. Köln, Univ., Wirtschafts- u. Sozialwissenschaftliche Fak., Diss., 1976.
- ders.*: Gewinnrealisierung bei Unternehmungsumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – Zugleich ein Beitrag zu Prinzipienfragen der steuerlichen Gewinnrealisierung, in: Steuer und Wirtschaft 1979, S. 129 – 148.
- Lutter, Marcus (Begr.): Umwandlungsgesetz – Kommentar – mit systematischer Darstellung des Umwandlungssteuerrechts und Kommentierung des SpruchG, 5. Auflage 2014, Köln.
- Lüdicke, Jochen/ Sistermann, Christian (Hrsg.): Unternehmensteuerrecht, Gründung, Finanzierung, Umstrukturierung, Übertragung, Liquidation, 2. Auflage 2018, München.
- Maetz, Philipp*: Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, 2017, Baden-Baden. Zugl. Köln, Univ., Diss., 2017.
- Marchal, Hendrik*: Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, Berlin. Zugl. Berlin, Freie Univ., Diss., 2005.
- Martens, Sebastian*: Methodenlehre des Unionsrechts, 2013, Tübingen. Zugl. Regensburg, Univ., Habil.-Schr., 2012.
- Mayer, Christian/ Schürnbrand, Jan*: Einheitlich oder gespalten? – Zur Auslegung nationalen Rechts bei überschießender Umsetzung von Richtlinien, in: Juristen-Zeitung 2004, S. 545 – 552.
- Meining, Stefan/ Glutsch, Siegfried*: Immobilien als Teilbetriebe im Sinne des Umwandlungssteuerrechts, in: GmbH-Rundschau 2010, S. 735 – 739.
- Menner, Stefan/ Broer, Frank*: Europäischer Teilbetriebsbegriff und Zuordnung von Wirtschaftsgütern – Anmerkung zur ersten Entscheidung des EuGH zum Teilbetriebsbegriff nach der EU-Fusionsrichtlinie, in: Der Betrieb 2002, S. 815 – 818.
- Mennicken, Axel*: Das Ziel der Gesetzesauslegung – Eine Untersuchung zur subjektiven und objektiven Auslegungstheorie, 1970, Bad Homburg v.d.H. u.a.

- Mensching, Oliver/ Tyarks, Marco*: Grunderwerbsteuerrechtliche Einführung einer Konzernklausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, in: Betriebsberater 2010, S. 87 – 92.
- Merkenich, Kurt*: Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1982, Berlin. Zugl. Köln, Univ., Diss., 1981.
- Meyer, Oliver*: Die Besteuerung grenzüberschreitender Verschmelzungen, 1995, Berlin. Zugl. Konstanz, Univ., Diss., 1993.
- Mick, Marcus*: Die Steuerkonzeption der Europäischen Union – Zielvorgaben, Umsetzung und Grenzen zulässiger Steuerharmonisierung, 1995, Münster, New York. Zugl. Münster, Univ., Diss., 1995.
- Mittwoch, Anne-Christin*: Richtlinienkonforme Auslegung bei überschießender Umsetzung – Zur Bedeutung des Vorabentscheidungsverfahrens und des gesetzgeberischen Willens, in: Juristische Schulung 2017, S. 296 – 301.
- Mörsdorf, Oliver*: Anmerkung zu BGH, Urteil v. 17.10.2012 – VIII ZR 226/11, in: Juristen-Zeitung 2013, S. 191 – 196.
- Müller, Claudia*: Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht – Zu ausgewählten Entstrickungsregelungen nach dem SEStEG, 2012, Baden-Baden. Zugl. Hamburg, Univ., Diss., 2011.
- Müller, Friedrich/ Christensen, Ralph*: Juristische Methodik – Band 2 – Europarecht, 3. Auflage 2012, Berlin.
- Müller-Glöge, Rudi/ Preis, Ulrich/ Schmidt, Ingrid u.a. (Hrsg.): Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 19. Auflage 2019, München.
- Neumann, Ralf*: Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, in: GmbH-Rundschau 2012, S. 141 – 149.
- ders./ Benz, Sebastian*: Praxisfragen des Teilbetriebsbegriffs, in: Rödder, Thomas/ Günkel, Manfred (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2013/2014 – zugleich Bericht über den 65. Fachkongress der Steuerberater Köln, 8. und 9. Oktober 2013, 2014, Köln, S. 167 – 198.
- Neumann, Steffen*: Der Teilbetrieb – Gründe für seine Reformbedürftigkeit, in: Ertrag-Steuerberater 2002, S. 437 – 441.
- Nicolaysen, Gert*: Inländerdiskriminierung im Warenverkehr, in: Europarecht 1991, S. 95 – 120.
- Niedobitek, Matthias*: Europa – Grundlagen der Union, 2014, Berlin, Boston.

- Oetker, Hartmut (Hrsg.): Kommentar zum Handelsgesetzbuch (HGB), 5. Auflage 2017, München.
- Oppermann, Thomas/ Classen, Dieter/ Nettesheim, Martin*: Europarecht – Ein Studienbuch, 8. Auflage 2018, München.
- Ott, Hans*: Die Realteilung einer Kapitalgesellschaft im Ertragsteuerrecht – Konzeption einer gewinnneutralen Realteilung und Folgeprobleme, 1989, Bergisch-Gladbach, Köln. Zugl. Aachen, Technische Hochschule, Diss., 1989.
- ders.*: Voraussetzungen für eine steuerneutrale Realteilung von Kapitalgesellschaften, in: Deutsches Steuerrecht 1989, S. 755 – 758.
- ders.*: 30 Jahre Spaltung von Kapitalgesellschaften – Gelöste und ungelöste ertragsteuerliche Probleme, in: Kessler, Wolfgang (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung – Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, 2010, München, S. 729 – 747.
- Palandt, Otto (Begr.): BGB-Kommentar, 78. Auflage 2019, München.
- Papadopoulos, Thomas*: EU regulatory approaches to cross-border mergers: exercising the right of establishment, in: European Law Review 2011, S. 71 – 97.
- Patt, Joachim*: Die steuerliche Behandlung der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Gesellschaft und des Anteilstausches nach dem SEStEG, in: Der Konzern 2006, S. 730 – 738.
- Perner, Stefan*: Erweiternde Umsetzung von Richtlinien des Europäischen Verbraucherrechts, in: Zeitschrift für Europarecht, Internationales Privatrecht und Rechtsvergleichung 2011, S. 225 – 230.
- Pescatore, Pierre*: The doctrine of „direct effect“: an infant disease of Community law, in: European Law Review 2015, S. 135 – 153.
- Pietsch, Roman*: Die Vereinbarkeit umwandlungssteuerrechtlicher Vorschriften mit den Grundfreiheiten der Inländer, 2006, Berlin. Zugl. Berlin, Freie Univ., Diss., 2004.
- PricewaterhouseCoopers AG (Hrsg.): Reform des Umwandlungssteuerrechts – Auswirkungen des SEStEF auf Reorganisationen und internationale Entstrickungen, 2007, Stuttgart.
- Prinz, Ulrich (Hrsg.): Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Köln.
- ders./ Hütig, Ann-Cathrin*: Aktuelles Know-How zum Teilbetriebsbegriff, in: Steuer und Bilanzpraxis 2012, S. 484 – 485.
- Rademacher, Timo*: Realakte im Rechtsschutzsystem der Europäischen Union, 2014, Tübingen. Zugl. Heidelberg, Univ., Diss., 2013.

Rasche, Ralf: Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, in: GmbH-Rundschau 2012, S. 149 – 157.

Rau, Thomas: Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht – Die Trias der Unternehmensträger und ihr Markteinkommen im Lichte von Gleichheit, Leistungsfähigkeit, Neutralität und Freiheit, 2007, Berlin. Zugl. Augsburg, Univ., Diss., 2007.

Reinhardt, Isabel: Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft, 1998, Frankfurt a.M. u.a. Zugl. Bamberg, Univ., Diss., 1997.

Riehm, Thomas: Die überschießende Umsetzung vollharmonisierender EG-Richtlinien, in: Juristen-Zeitung 2006, S. 1035 – 1045.

Riesenhuber, Karl: System und Prinzipien des europäischen Vertragsrechts, 2003, Berlin. Zugl. Erlangen, Nürnberg, Univ., Habil.-Schr., 2002.

ders. (Hrsg.): Europäische Methodenlehre – Handbuch für Ausbildung und Praxis, 3. Auflage 2015, Berlin u.a.

Rittner, Fritz: Das Gemeinschaftsrecht und die europäische Integration, in: Juristen-Zeitung 1995, S. 849 – 858.

Rodriguez Iglesias, Carlos: Der EuGH und die Gerichte der Mitgliedstaaten – Komponenten der richterlichen Gewalt in der Europäischen Union, in: Neue Juristische Wochenschrift 2000, S. 1889 – 1896.

Rogall, Matthias: Wesentliche Aspekte des neuen Umwandlungssteuererlasses, in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2011, S. 810 – 816.

Roth, Wulf-Henning: Europäisches Recht und nationales Recht, in: Heldrich, Andreas/Hopt, Klaus (Hrsg.), 50 Jahre Bundesgerichtshof – Festgabe aus der Wissenschaft, Band 2., Handels- und Wirtschaftsrecht, Europäisches und Internationales Recht, 2000, München, S. 889 – 925.

Rödder, Thomas/ Beckmann, Klaus: Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, in: Deutsches Steuerrecht 1999, S. 751 – 752.

Rödder, Thomas/ Herlinghaus, Andreas/ van Lishaut, Ingo (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz – Kommentar, 2. Auflage 2013, Köln.

Rödder, Thomas/ Rogall, Matthias: Fortschreibung des Entwurfs des neuen Umwandlungssteuererlasses – Anmerkungen zur Version vom 09.09.2011, in: Die Unternehmensbesteuerung 2011, S. 753 – 760.

- Rödder, Thomas/ Wochinger, Peter*: Konzentration auf Kerngeschäftsfelder im Konzern – Gestaltungsalternativen und deren ertragsteuerliche Behandlung, in: Finanz-Rundschau 2000, S. 1 – 18.
- Rüthers, Bernd/ Fischer, Christian/ Birk, Axel*: Rechtstheorie – mit Juristischer Methodenlehre, 10. Auflage 2018, München.
- Sagasser, Bernd/ Bula, Thomas/ Brünger, Thomas*: Umwandlungen – Verschmelzungen - Spaltungen - Formwechsel - Zivilrecht, Handelsrecht, Arbeitsrecht, Kartellrecht, Steuerrecht - mit Vertragsmustern, 5. Auflage 2017, München.
- Salditt, Franz*: Verlagerung von Wirtschaftsgütern in die auslandsbelegene Betriebsstätte eines einheitlichen Unternehmens – Grundsätzliches zur steuerlichen Realisation stiller Reserven, 1969, Köln. Zugl. Köln, Univ., Diss., 1969.
- Saß, Gert*: Die Fusionsrichtlinie und die Mutter/Tochterrichtlinie – Zu den beiden steuerlichen EG-Richtlinien für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Unternehmen –, in: Der Betrieb 1990, S. 2340 – 2346.
- Schaden, Michael/ Ropohl, Florian*: Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: Betriebsberater Special 1.2011, S. 11 – 15.
- Schafnitz, Andreas/ Götz, Christoph*: Verschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltungen von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: Der Betrieb 2012, Beilage Nr. 1, S. 25 – 37.
- Schaub, Günter (Begr.): Arbeitsrechts-Handbuch – Systematische Darstellung und Nachschlagewerk für die Praxis, 17. Auflage 2017, München.
- Schaumburg, Harald*: Die Entstrickungsklauseln im Umwandlungssteuerrecht, in: Kessler, Wolfgang (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung – Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, 2010, München, S. 711 – 728.
- Schäfer, Anne*: Grundrechtsschutz im Annahmeverfahren – Zur Senatsakzessorietät der Kammerjudikatur des Bundesverfassungsgerichts, 2015, Tübingen. Zugl. Köln, Univ., Diss., 2014.
- Schäfer, Harald/ Schlarb, Eberhard*: Leitfaden zum Umwandlungssteuerrecht, 2. Auflage 1999, Neuwied u.a.
- Schell, Matthias/ Krohn, Dirk*: Ausgewählte praxisrelevante „Fallstricke“ des UmwStE 2011 (Teil 2), in: Der Betrieb 2012, S. 1119 – 1123.
- Schenke, Ralf*: Die Rechtsfindung im Steuerrecht – Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, 2007, Tübingen. Zugl. Freiburg i. Brsg., Univ., Habil.-Schr., 2003/2004.

Scherzberg, Arno: Die innerstaatlichen Wirkungen von EG-Richtlinien, in: Juristische Ausbildung 1993, S. 225 – 232.

Schießl, Harald: Der neue Umwandlungssteuer-Erlass – Analyse der Neuerungen und Konsequenzen, Zweifelsfragen, Beispiele und weiterführende Hinweise – ausführliche Erläuterungen des abschnittsweise abgedruckten endgültigen Erlasses, 2012, Bonn.

Schindler, Clemens Philipp: Generalthema II: Die Änderungen der Fusionsbesteuerungsrichtlinie, in: Internationales Steuerrecht 2005, S. 551 – 558.

Schloßmacher, Stefan: Neues Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) – Einführung und Kommentierung der Änderungen des UmwStG durch das SEStEG – Vergleichende Darstellung des bisherigen und des neuen Gesetzestextes, 2007, Köln.

Schmalz, Dieter: Methodenlehre für das juristische Studium, 1998, Baden-Baden.

Schmidt, Christian/ Zigel, Stefan: Die OHG, KG und PublikumsG – Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 2. Auflage 2010, Freiburg u.a.

Schmidt, Ludwig (Begr.): Einkommensteuergesetz, 37. Auflage 2018, München.

Schmitt, Joachim: Auf- und Abspaltungen von Kapitalgesellschaften – Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: Deutsches Steuerrecht 2011, S. 1108 – 1113.

ders./ Hörtnagl, Robert/ Stratz, Rolf-Christian (Hrsg.): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Auflage 2018, München.

Schmitt, Joachim/ Schloßmacher, Stefan: Umwandlungssteuererlass – UmwStE 2011 – Kommentierung – Praktische Hinweise, 2012, München.

Schneider, Norbert/ Ruoff, Christian/ Siermann, Christian (Hrsg.): Umwandlungssteuer-Erlass 2011 – Kurzkomentierung mit Beraterhinweisen, 2012, Köln.

Schnorbus, York: Autonome Harmonisierung in den Mitgliedstaaten durch die Inkorporation von Gemeinschaftsrecht – Eine Untersuchung zur einheitlichen Anwendung und Auslegung europäischen und autonomen nationalen Rechts und zur entsprechenden Zuständigkeit des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, in: Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht 65 (2001), S. 654 – 705.

Schoch, Friedrich: Übungen im öffentlichen Recht – Teil 1 – Verfassungsrecht und Verfassungsprozeßrecht, 2000, Berlin, New York.

Schroeder, Werner: Grundkurs Europarecht, 5. Auflage 2017, München.

- Schröck, Jörg*: Steuersystem und Formwechsel – Eine Systemanalyse des ertragsteuerneutralen Wechsels zwischen Kapital- und Personenhandelsgesellschaftsformen auf der Grundlage des Übertragungsmodells nach §§ 14, 25 UmwStG, 1998, Berlin. Zugl. Augsburg, Univ., Diss., 1997.
- Schulte-Nölke, Hans*: Elf Amtssprachen, ein Recht? – Folgen der Mehrsprachigkeit für die Auslegung von Verbraucherschutzrichtlinien, in: Schulze, Reiner (Hrsg.), Auslegung europäischen Privatrechts und angeglichenen Rechts, 1999, Baden-Baden, S. 143 – 160.
- ders./ Busch, Christoph*: Mittelbare Drittwirkung von umgesetzten EG-Richtlinien, in: Heldrich, Andreas (Hrsg.), Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag, Band 2, 2007, München, S. 795 – 813.
- Schulze, Reiner*: Auslegung Europäischen Privatrechts und angeglichenen Rechts – Einführung, in: Schulze, Reiner (Hrsg.), Auslegung europäischen Privatrechts und angeglichenen Rechts, 1999, Baden-Baden, S. 9 – 25.
- ders./ Zuleeg, Manfred/ Kadelbach, Stefan* (Hrsg.): Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Auflage 2015, Baden-Baden.
- Schulze zur Wiesche, Dieter*: Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils in eine GmbH (I), in: GmbH-Rundschau 1981, S. 60 – 67.
- ders.*: Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil als Gegenstand der Spaltung und der Einbringung nach dem Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: Deutsche Steuer-Zeitung 2011, S. 513 – 520.
- Schumacher, Andreas/ Neumann, Ralf*: Ausgewählte Zweifelsfragen zur Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften und Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften, in: Deutsches Steuerrecht 2008, S. 325 – 334.
- Schürnbrand, Jan*: Die Grenzen richtlinienkonformer Rechtsfortbildung im Privatrecht, in: Juristen-Zeitung 2007, S. 910 – 918.
- ders.*: Wider den Verzicht auf die gespaltene Auslegung im Kapitalmarktrecht, in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2011, S. 1213 – 1220.
- Schwacke, Peter*: Juristische Methodik – mit Technik der Fallbearbeitung, 5. Auflage 2011, Stuttgart.
- Schwarze, Jürgen/ Becker, Ulrich/ Hatje, Armin/ Schoo, Johann (Hrsg.): Schwarze, EU-Kommentar, 4. Auflage 2019, Baden-Baden u.a.
- Schwedhelm, Rolf/ Streck, Michael/ Mack, Alexandra*: Die Spaltung der GmbH nach neuem Umwandlungsrecht (II), in: GmbH-Rundschau 1995, S. 100 – 108.

- Seyr, Sibylle*: Der effet utile in der Rechtsprechung des EuGH, 2008, Berlin. Zugl. Göttingen, Univ., Diss., 2006/2007.
- Sistermann, Christian/ Beutel, David*: Spaltung und Begründung von wirtschaftlichem Eigentum – Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Entwurf des Umwandlungssteuer-Erlasses vom 2.5.2011, in: Deutsches Steuerrecht 2011, S. 1162 – 1164.
- Slot, Piet Jan*: Harmonisation, in: European Law Review 1996, S. 378 – 384.
- Soell, Hermann*: Das Ermessen der Eingriffsverwaltung – Zugleich eine Studie zur richterlichen Ermessenskontrolle im Kartellrecht und zur Bedeutung des détournement de pouvoir im französischen Verwaltungs- und europäischen Gemeinschaftsrecht, 1973, Heidelberg.
- Sondermann, Patric*: Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, 2015, Münster. Zugl. Münster, Univ., Diss., 2015.
- Söhn, Hartmut*: Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, Köln, S. 343 – 364.
- Spindler, Gerald/ Stilz, Eberhard (Hrsg.): Kommentar zum Aktiengesetz, Band 2, §§ 150 – 410, SpruchG, SE-VO, 4. Auflage 2019, München.
- Stadie, Holger (Hrsg.): Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 3. Auflage 2015, Köln.
- Stangl, Ingo/ Grundke, Matthias*: Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs - Neue Einschränkungen durch den geplanten UmwSt-Erlass, in: Der Betrieb 2010, S. 1851 – 1855.
- Strauch, Robert*: Umwandlungssteuerrecht, 2012, Heidelberg u.a.
- Streinz, Rudolf (Hrsg.): EUV/AEUV – Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage 2018, München.
- ders: Europarecht, 10. Auflage 2016, Heidelberg.
- Strobl-Haarmann, Elisabeth*: Der Teilbetrieb der Fusionsrichtlinie und seine Umsetzung im deutschen Recht, in: Wassermeyer, Franz (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht – Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, 2000, Bonn, S. 553 – 565.
- Sturm, Harald*: Innovative Zinspapiere und zinsähnliche Anlageprodukte – Steuerrelevante Nutzungsüberlassung von Geld oder steuerirrelevante Spieltätigkeit, 1999, Wiesbaden. Zugl. Regensburg, Univ., Diss., 1998.

- Thiel, Jochen*: Aufschiebung der Gewinnrealisierung durch §§ 6 b, 6 c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz, in: Ruppe, Georg (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschiebs, 1981, Köln, S. 183 – 205.
- ders.*: Der Spaltungserlass – gelöste Probleme und offene Fragen, in: Herzig, Norbert (Hrsg.), Besteuerung der Spaltung von Kapitalgesellschaften, 1992, Köln, S. 1 – 24.
- ders.*: Die Spaltung (Teilverschmelzung) im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz – neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht 1995, S. 237 – 242.
- ders./ Eversberg, Horst/ van Lishaut, Ingo*: Der Umwandlungssteuer-Erlass 1998, in: GmbH-Rundschau 1998, S. 397 – 443.
- Thiel, Rudolf*: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen, in: Der Betrieb 1968, S. 1281 – 1284.
- Thiele, Alexander*: Europäisches Prozessrecht – Verfahrensrecht vor dem Gerichtshof der Europäischen Union – Ein Studienbuch, 2. Auflage 2014, München.
- ders.*: Europarecht, 9. Auflage 2015, Altenberge.
- Thömmes, Otmar*: Kritische Anmerkungen zum Umwandlungssteuererlass – B. II. § 23 UmwStG – Einbringungen in der Europäischen Union (Tz. 23.01 – 23.14), in: Deutsches Steuerrecht 1998, Beilage zu Heft 17, S. 47 – 52.
- ders.*: Teilbetriebsbegriff der EG-Fusionsrichtlinie, in: Wassermeyer, Franz (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht – Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, 2000, Bonn, S. 583 – 606.
- Tiedtke, Klaus*: Die Veräußerung eines Teilbetriebs im Sinne der §§ 16 Abs. 1 Nr. 1 und 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG, in: Deutsches Steuerrecht 1979, S. 543 – 547.
- ders./ Mohr, Martin*: Die Grundfreiheiten als zulässiger Maßstab für die direkten Steuern, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2008, S. 424 – 428.
- Tiedtke, Klaus/ Wälzholz, Eckhard*: Neue Kriterien für die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs – Anmerkung zum Urteil des BFH v. 10. März 1998 VIII R 31/95, n.v., in: Deutsche Steuer-Zeitung 2000, S. 127 – 129.
- dies.*: Muß ein Teilbetrieb iS des § 16 EStG als solcher alle Merkmale eines Gewerbebetriebes erfüllen?, in: Finanz-Rundschau 1999, S. 117 – 121.

Tillmanns, Jochen Lutz: Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer – Zur problematischen Verwendung ertragsteuerlicher Konzepte und Begriffe im Umsatzsteuerrecht, 2015, Frankfurt a.M. Zugl. Düsseldorf, Univ., Diss., 2014.

Tipke, Klaus: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis – vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur politischen Anwendung, 1981, Köln.

ders.: Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, in: Ruppe, Georg (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, 1981, Köln, S. 1 – 12.

ders.: Die Steuerrechtsordnung – Band 3 – Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. Auflage 2012, Köln.

ders.: Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber? – Erörtert unter besonderer Berücksichtigung zweier Beiträge von Prof. Dr. Michael Droege und Prof. Dr. Andreas Musil über Zukunftsfragen der deutschen Steuergesetzgebung, in: Steuer und Wirtschaft 2014, S. 273 – 285.

ders. (Begr.)/ Lang, Joachim (Hrsg. bis zur 20. Auflage)/ Seer, Roman/ Hey, Johanna/ Montag, Heinrich/ Englisch, Joachim/ Hennrichs, Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 23. Auflage 2018, Köln.

Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, Köln.

Tridimas, Takis: The Court of Justice and judicial activism, in: European Law Review 1996, S. 199 – 210.

Trzaskalik, Christoph: Aufschiebung der Gewinnrealisierung – Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuersubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, in: Ruppe, Georg (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, 1981, Köln, S. 145 – 161.

- Tumpel, Michael*: Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 23, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, Köln, S. 321 – 372.
- Viskorf, Stephan/ Haag, Maximilian*: Bericht zum 3. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Umwandlungen und der neue Umwandlungssteuererlass – Alle Zweifelsfragen geklärt?“, in: Deutsches Steuerrecht 2010, Beihefter zu Heft 46, S. 75 – 80.
- Vogel, Joachim*: Juristische Methodik, 1998, Berlin, New York.
- von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen/ Hatje, Armin (Hrsg.): Europäisches Unionsrecht – Vertrag über die Europäische Union – Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Auflage 2015, Baden-Baden.
- von Savigny, Friedrich Carl*: System des heutigen römischen Rechts – Band 1, 1840, Berlin.
- von Schanz, Georg*: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: Finanzarchiv 13 (1896), S. 1 – 87.
- von Wallis, Hugo*: Fragen der Gewinnverwirklichung bei Veränderungen der Unternehmensform, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1963, S. 161 – 164.
- Wank, Rolf*: Die Auslegung von Gesetzen, 6. Auflage 2015, München.
- Wassermeyer, Franz*: Anmerkung zu EuGH Ur. v. 13.10.1992 – Rs. C-50/91 (Commerz-Credit-Bank AG – Europartner/Finanzamt Saarbrücken), in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 1992, S. 738.
- Wälzholz, Eckhard*: Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, Würzburg. Zugl. Würzburg, Univ., Diss., 1999.
- Weatherill, Stephen*: Breach of Directives and breach of contract, in: European Law Review 2001, S. 177 – 186.
- Weber, Martin*: Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung, 2010, Baden-Baden. Zugl. Bonn, Univ., Diss., 2009.
- Weier, Dagmar*: Der deutsche Teilbetriebsbegriff wird europäisch, in: Deutsches Steuerrecht 2008, S. 1002 – 1008.

Weiss, Alexander: Gespalten oder einheitlich? – Über die rechtliche Behandlung so genannter Hybridnormen in nationalen Rechtsordnungen, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2012, S. 733 - 736.

Westermann, Harm Peter (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, Schuldrecht – Besonderer Teil I, 7. Auflage 2016, München.

Widmann, Siegfried: Aufschiebung der Gewinnrealisierung bei Verschmelzung und Umwandlung, Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, Betriebsaufspaltung, Sacheinlagen, in: Ruppe, Georg (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristische Gesellschaft e.V. Band 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht – Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, 1981, Köln, S. 163 – 182.

ders./ Mayer, Robert (Hrsg.): Umwandlungsrecht – Umwandlungsgesetz; Umwandlungssteuergesetz, Loseblattausgabe, jeweils neueste Lieferung, Bonn, Berlin.

Wienbracke, Mike: Juristische Methodenlehre, 2013, Heidelberg u.a.

Winter, Eggert (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, 18. Auflage 2014, Wiesbaden.

Wisniewskis, Thomas/ Weppner, Simon: Der neue Umwandlungssteuererlass – Konsequenzen für die gesellschaftsrechtliche Beratung, in: Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht 2012, S. 53 – 56.

Wittmann, Rolf: Das Markteinkommen – Einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, 1992, Augsburg. Zugl. Augsburg, Univ., Diss., 1992.

ders.: Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 1993, S. 35- 46.

Wunsch, Irene: Die Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften – Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten - steuerliche Folgen - Besonderheiten für Konzerne, 2003, Berlin. Zugl. Bayreuth, Univ., Diss., 2002.

Zapf, Alexander: Die Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht – Das Verhältnis des nationalen zum europäischen Teilbetriebsbegriff und seine Auswirkungen auf dessen quantitative Bestimmung sowie den maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt, 2016, Hamburg. Zugl. Bayreuth, Univ., Diss., 2016.

Zippelius, Reinhold: Juristische Methodenlehre, 11. Auflage 2012, München.

Zweigert, Konrad/ Kötz, Hein: Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Auflage 1996, Tübingen.

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht

Christian Lünighöner

Die Übertragung eines Teilbetriebs stellt einen der am meisten diskutierten Problemkreise bei der steuerneutralen Umstrukturierung von Unternehmen dar. Gleichwohl ist seit der Reform des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG 2006 nicht geklärt, ob bzw. inwieweit der im Umwandlungssteuerrecht verwendete Begriff des Teilbetriebs anhand der Vorgaben der EU-Fusionsrichtlinie auszulegen ist oder in Übereinstimmung mit dem klassisch-nationalen, am Vorbild des § 16 EStG orientierten Verständnis. Nicht geklärt ist auch, zu welchem Zeitpunkt die Merkmale eines Teilbetriebs erfüllt sein müssen, damit die umwandlungssteuerrechtlichen Begünstigungen greifen.

Der Verfasser entwickelt für beide Problemkreise einen neuen und rechtspraktisch leicht handhabbaren Lösungsansatz. Die dogmatischen Überlegungen, die diesem innovativen Lösungsansatz zugrunde liegen, weisen dabei weit über das Umwandlungssteuerrecht hinaus und lassen sich auf zahlreiche andere Rechtsvorschriften mit überschießender Richtlinienumsetzung übertragen.

23,70 €

ISBN 978-3-8405-0204-0

