

IFSt

SCHRIFT NR. **488**
Berlin, Mai 2013

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011

RiFG Dipl.-Finanzwirt (FH) Dr. Christian Graw

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem
Umwandlungssteuer-Erlass 2011,
IFSt-Schrift Nr. 488 (2013)

ISBN: 978-3-89737-033-3

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, Mai 2013

488

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011

RiFG Dipl.-Finanzwirt (FH) Dr. Christian Graw

Düsseldorf

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 488:

Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht
nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011

Die Rechtsfigur des Teilbetriebs stellt für Unternehmen eines der Kernprobleme bei Restrukturierungen dar. Die Europäisierung des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG Ende 2006 hatte auch für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs zu einer Verschiebung wesentlicher Parameter geführt. Die Konsequenzen sind immer noch nicht abschließend geklärt. Strittig ist insbesondere, ob und inwieweit der „klassische“ nationale Teilbetriebsbegriff mit seiner umfangreichen Einzelfallrechtsprechung oder aber der – noch konturärmere – europäische Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie gilt. Die Unterschiede zwischen beiden Begriffsverständnissen sind dabei vielfältig und bislang nicht in allen Einzelheiten geklärt. In der Restrukturierungspraxis haben Auslegungsfragen des Teilbetriebsbegriffs daher zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt. Im neuen Umwandlungssteuererlass hat die Finanzverwaltung Ende 2011 außerdem den Standpunkt eingenommen, der europäische Teilbetriebsbegriff gelte umfassend sowohl für grenzüberschreitende als auch nationale Umwandlungen.

Dies war Anlass für das IFSt, den offenen Streitfragen des Teilbetriebsbegriffs eine eigene Untersuchung zu widmen, deren Ergebnisse mit dieser Schrift vorgelegt werden. Befürwortet wird dabei im Ausgangspunkt eine gespaltene Auslegung des Teilbetriebsbegriffs, der zufolge in nationalen Umstrukturierungen auf das tradierte Teilbetriebsverständnis zurückzugreifen ist, wohingegen der europäische Teilbetriebsbegriff (nur) in den unter die Fusionsrichtlinie fallenden Sachverhalten gelten muss.

Die im Umwandlungssteuererlass 2011 zum Ausdruck gekommene Verwaltungsauffassung wird folglich kritisch hinterfragt. Die Schrift kommt zu dem Ergebnis, dass der umfassende Rückgriff auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie weder europarechtlich geboten war noch im Gesetz eine Stütze findet. Die Anreicherung des europäischen Teilbetriebsbegriffs um verschiedene Elemente des klassischen Begriffsverständnisses führt andererseits zu einer nicht sachgerechten Vermengung der Teilbetriebsanforderungen.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Mai 2013

Inhaltsverzeichnis

I.	Einführung und Problemstellung	7
II.	Normspezifisches Begriffsverständnis	9
III.	Teilbetriebsbegriff des allgemeinen Ertragsteuerrechts	11
	1. Bedeutung des Teilbetriebsbegriffs	11
	2. Nationales Begriffsverständnis	12
	a. Definition des Teilbetriebs	12
	aa. Selbständigkeit	13
	bb. Organische Geschlossenheit	14
	cc. Lebensfähigkeit	15
	dd. Weitere Voraussetzungen	15
	b. Übertragung des Teilbetriebs	16
IV.	Teilbetriebsbegriff des Umwandlungssteuerrechts	17
	1. Bedeutung des Teilbetriebsbegriffs	17
	2. Maßgeblicher Teilbetriebsbegriff	19
	a. UmwStG 1995	19
	aa. Grundsatz: Nationales Begriffsverständnis	19
	bb. Ausnahme: Europäischer Teilbetriebsbegriff	20
	cc. Wesentliche Unterschiede zwischen dem nationalen und dem europäischen Teilbetriebsbegriff	26
	b. UmwStG 2006	30
	aa. Meinungsstand	31
	bb. Eigene Auffassung	36
	cc. Exkurs: Maßgebender Beurteilungszeitpunkt	53
	3. Materiell-rechtliche Folgen bei fehlgeschlagener Teilbetriebsumwandlung	57
	4. Verfahrensrechtliche Fragestellungen	59
	a. Einholung verbindlicher Auskünfte im Sinne des § 89 Abs. 2 AO	59
	b. Vorlage an den EuGH nach Art. 267 AEUV bzw. an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG	60
V.	Exkurs: Teilbetriebsähnliche Rechtsbegriffe	62
	1. Steuerrecht	63

a. Haftung des (Teil-)Betriebsübernehmers, § 75 AO.....	63
b. Übertragung von Unternehmen(steilen), § 1 Abs. 1a UStG.....	64
2. Zivilrecht: Übergang eines Betriebs(teils), § 613a BGB	64
VI. Zusammenfassung.	65
VII. Literaturhinweise	73

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht über die wesentlichen Unterschiede zwischen dem nationalen und dem europäischen Teilbetriebsbegriff.....	30
Tabelle 2: Übersicht über die wesentlichen Unterschiede zwischen dem Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie und dem modifizierten europäischen Teilbetriebsbegriff der Finanzverwaltung	34

I. Einführung und Problemstellung

Dem auf das EStG 1934¹ zurückgehenden Begriff des Teilbetriebs kommt im Ertragsteuerrecht große Bedeutung zu. Er ist vor allem bei der Errichtung, Umgestaltung und Beendigung einer unternehmerischen Betätigung zu beachten.² Dies gilt namentlich für die Tatbestände der §§ 6 Abs. 3, 14, 14a, 16, 18 EStG sowie der §§ 15, 20, 24 UmwStG. Der Teilbetrieb stellt die „kleinste Einheit einer Einkunftsquelle“³ dar und fungiert als „kleinste begünstigt zu übertragende Einheit“.⁴ Der Teilbetriebsbegriff und damit verwandte Begriffe sind aber auch in anderen Bereichen des Steuerrechts wie dem allgemeinen Abgabenrecht und dem Umsatzsteuerrecht sowie im Arbeitsrecht von Bedeutung. Indes fehlt – zumindest im nationalen Recht, nicht aber im europäischen Sekundärrecht (Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie) – eine Legaldefinition dieses Rechtsbegriffs. Der steuerrechtliche Teilbetriebsbegriff stellt sich als von der Rechtsprechung entwickelter Typusbegriff⁵ dar. Dies ist rechtsstaatlich unbedenklich, könnte doch eine gesetzliche Definition letztlich wohl auch nicht mehr leisten als das Aufzeigen verschiedener Kriterien.⁶ Zudem ermöglicht die fehlende Legaldefinition der Praxis, den Teilbetriebsbegriff neuartigen betriebswirtschaftlichen Strukturen anzupassen.⁷ Umgekehrt werden unternehmerische Entscheidungen aber häufig durch die steuerlichen Teilbetriebsanforderungen beeinflusst.⁸

¹ Vgl. Gesetzesbegründung, RStBl. 1935, 33 (42). Dagegen verwendete das EStG 1925 in § 30 Abs. 1 den Begriff des „Teils des Gewerbebetriebs“; siehe *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 127.

² *Greil*, StuW 2011, 84. Daneben kommt dem Teilbetriebsbegriff Bedeutung für die Rechtsinstitute der Betriebsaufspaltung und der Betriebsverpachtung zu; vgl. dazu *Gluth*, in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 15 Rn. 811 sowie R 16 Abs. 5 Satz 4 EStR 2008.

³ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 132.

⁴ *Rödler/Beckmann*, DStR 1999, 751 (752).

⁵ Zur Abgrenzung zwischen Typusbegriff und Klassenbegriff vgl. *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 119 ff.

⁶ *Hörtnagl*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 15 UmwStG Rn. 49.

⁷ *Feldgen*, Ubg 2012, 459.

⁸ Dies betrifft z.B. die „Verdoppelung“ von Wirtschaftsgütern, wenn diese von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt werden.

Speziell im Umwandlungssteuerrecht kommt dem Teilbetriebsbegriff große praktische Bedeutung zu. Eine betriebliche Einheit muss diese Mindestanforderung erfüllen, damit der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG eröffnet ist und ein Besteuerungsaufschub erreicht werden kann. Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ermöglicht die Buchwertfortführung – anders als im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG – nicht. Dementsprechend stellt sich die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Teilbetrieb“ als eines der Kernprobleme des steuerlichen Restrukturierungsrechts dar.⁹ Dies gilt umso mehr, als das UmwStG durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 7.12.2006¹⁰ (SEStEG) grundlegend reformiert worden ist. Dies hat zu einer Verschiebung wesentlicher Parameter geführt, deren Konsequenzen für den Begriff des Teilbetriebs noch nicht abschließend geklärt sind. So stellt sich vor allem die Frage, ob (und inwieweit) nunmehr der klassische nationale Teilbetriebsbegriff mit seiner umfangreichen Einzelfallrechtsprechung¹¹ oder der – konturärmere – europäische Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie gilt. Diese Kontroverse mag teilweise rein akademisch anmuten,¹² für die Praxis geht damit aber eine nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit einher. Diese ist dadurch verstärkt worden, dass sich die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung des aus der Sicht der Praxis so bedeutenden neuen Umwandlungssteuererlasses fast fünf Jahre Zeit gelassen hat und verbindliche Auskünfte zu dieser Thematik regelmäßig nicht erteilt wurden. Dieser Zustand dürfte dazu geführt haben, dass viele betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen allein vor dem Hintergrund der bestehenden steuerlichen Rechtsunsicherheit aufgeschoben worden sind – ein aus ökonomischer wie rechtsstaatlicher Sicht nicht akzeptabler Zustand.

Nunmehr hat die Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass 2011 vom 11.11.2011¹³ (UmwStE 2011) – durchaus überraschend – den Standpunkt eingenommen, der europäische Teilbetriebsbegriff gelte umfassend in na-

⁹ *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (160), spricht plakativ von einer „Dauerbaustelle“; *Prinz*, in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 1.39.

¹⁰ BGBl. I 2006, 2782.

¹¹ Vgl. ABC des Teilbetriebs bei *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rn. 160.

¹² *Feldgen*, Ubg 2012, 459 (462); *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft 46/2010, 80 (83).

¹³ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

tionalen wie grenzüberschreitenden Umwandlungskonstellationen. Die Berechtigung dieses Ansatzes und dessen Folgen sollen im Rahmen der vorliegenden Arbeit kritisch hinterfragt werden. Dabei wird auch auf die sich in diesem Zusammenhang stellenden Auslegungsfragen einzugehen sei. Dies betrifft etwa die einzelnen Teilbetriebsmerkmale, die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem Teilbetrieb, die Anforderungen an die Übertragung des Teilbetriebs und den maßgebenden Beurteilungszeitpunkt.

Einleitend sollen die maßgebenden Grundsätze zur Auslegung des Teilbetriebsbegriffs (normübergreifendes versus normspezifisches Teilbetriebsverständnis) kurz erläutert werden (II.). Es folgen eine Skizzierung der Anwendungsfelder des Teilbetriebsbegriffs im allgemeinen Ertragsteuerrecht und die Darstellung des klassischen nationalen Begriffsverständnisses (III.). Daran schließt sich der Schwerpunkt der Arbeit an: der Teilbetriebsbegriff des Umwandlungssteuerrechts (IV.). Dabei wird neben der Bedeutung des Teilbetriebsbegriffs im Umwandlungssteuerrecht das maßgebliche Begriffsverständnis (nationaler versus europäischer Teilbetriebsbegriff) darzulegen sein. Die in diesem Zusammenhang vertretenen Auffassungen – insbesondere der Finanzverwaltung – sind einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Zudem wird auf materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Folgefragen einzugehen sein. Es folgt ein Exkurs mit der Darstellung teilbetriebsähnlicher Begriffe aus anderen Rechtsgebieten (V.). Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse (VI.).

II. Normspezifisches Begriffsverständnis

Im Hinblick auf die vielfältige Anknüpfung des (Steuer-)Gesetzes an den Begriff des Teilbetriebs stellt sich die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal einheitlich auszulegen ist oder ob eine sog. normspezifische Interpretation zu erfolgen hat. Vor dem Hintergrund der fehlenden Legaldefinition soll der Teilbetriebsbegriff im Ausgangspunkt für nahezu sämtliche Teilbetriebsregelungen des deutschen Steuerrechts Geltung beanspruchen.¹⁴ Dementsprechend ist insbesondere die Finanzverwaltung zunächst von einer einheitlichen Auslegung (sog. Identitätsthese¹⁵) ausgegangen.¹⁶ Dies dürfte allerdings eher Vereinfachungsgesichtspunkten geschuldet gewesen sein als

¹⁴ Greil, *StuW* 2011, 84.

¹⁵ Wälzholz, *Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht*, 1999, 57.

¹⁶ BMF v. 25.3.1998, *BStBl. I* 1998, 268, Rn. 20.08; ebenso Hruschka/Hellmann, in Haase/Hruschka, *UmwStG*, 2012, § 20 Rn. 55.

dogmatischen Überlegungen.¹⁷ In Übereinstimmung damit soll der Begriff des Teilbetriebs nach nunmehr überwiegend vertretener Auffassung – auch der Finanzverwaltung¹⁸ – normspezifisch auszulegen sein.¹⁹ Dem ist zu folgen. Jeder Rechtsbegriff enthält erst im Kontext mit der ihn verwendenden Rechtsnorm seinen spezifischen Inhalt.²⁰ Das normspezifische Teilbetriebsverständnis ergibt sich bereits aus den herkömmlichen Auslegungskriterien, wonach neben dem Wortlaut der Norm, deren Entstehungsgeschichte sowie systematischer Stellung im Gesetz insbesondere Sinn und Zweck der Vorschrift heranzuziehen sind.²¹ Im Fall unterschiedlicher gesetzgeberischer Zielsetzungen lässt sich eine einheitliche Auslegung des Begriffs des Teilbetriebs nicht durchhalten. So steht z.B. der Teilbetriebsbegriff des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Zusammenhang mit den Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG sowie der Gewerbesteuerfreiheit des Veräußerungsgewinns²² und ist im Lichte dieser Begünstigungen auszulegen: Die sich aus einer effektiven (Teil-)Beendigung ergebende Besteuerung von (in der Regel) über einen längeren Zeitraum gebildeten stillen Reserven soll abgemildert werden.²³ Hingegen dient das Umwandlungssteuerrecht gerade dazu, eine Ertragsteuerbelastung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen durch die Aufdeckung der transferierten stillen Reserven zu vermeiden; die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements soll trotz Gesellschafterwechsels begünstigt werden.²⁴ Vor dem Hintergrund dieser unterschiedlichen Zielvorgaben ist es zwar möglich, bei der Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbe-

¹⁷ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 58, recurriert auf das Argument des ersten Anscheins, wonach gleiche Ausdrücke des Gesetzes gleiche Bedeutung haben sollen.

¹⁸ BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253 (Anwendung der funktionalen Betrachtungsweise).

¹⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 31.10.1990 – I R 46/88, BStBl. II 1991, 370; *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (161); *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (594); *Blumers*, BB 2011, 2204; *Greil*, StuW 2011, 84; a.A. *Neumann*, EStB 2002, 437; *Hörtnagl*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 15 UmwStG Rn. 56.

²⁰ BFH-Urteil v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104.

²¹ *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 250 ff.

²² Vgl. dazu *Selder*, in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl. 2009, § 7 Rn. 14, m.w.N. zur Rechtsprechung.

²³ BFH-Urteil v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635.

²⁴ Vgl. *Rödder*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, Einführung Rn. 3.

triebsbegriffs die Rechtsprechung zu § 16 EStG als Grundlage heranzuziehen, es können sich aber mit Blick auf den jeweiligen Normtelos Modifikationen ergeben.²⁵

III. Teilbetriebsbegriff des allgemeinen Ertragsteuerrechts

1. Bedeutung des Teilbetriebsbegriffs

Im allgemeinen Ertragsteuerrecht findet sich der Teilbetriebsbegriff insbesondere in § 6 Abs. 3 EStG (unentgeltliche Übertragung eines Teilbetriebs), § 14 EStG (Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Teilbetriebs) und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Veräußerung eines gewerblichen Teilbetriebs). Das Vorliegen eines Teilbetriebs ist regelmäßig Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung einer Steuervergünstigung (Buchwertfortführung, ermäßigte Besteuerung).²⁶ Der Teilbetriebsbegriff markiert die Grenzlinie zwischen der nicht begünstigten Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter und der begünstigten Veräußerung bzw. Aufgabe eines ganzen Betriebs. So gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG auch Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs erzielt werden. Als Teilbetrieb gilt dabei auch die das ganze Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (sog. fiktiver Teilbetrieb, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG), weil diese – wirtschaftlich betrachtet – einem Teilbetrieb entspricht.²⁷ Unter den in den §§ 16 Abs. 4, 34 EStG im Einzelnen geregelten Voraussetzungen gelangen der Veräußerungsfreibetrag sowie die Tarifiermäßigung zur Anwendung. Zudem unterliegt der Veräußerungsgewinn nicht der Gewerbesteuer.²⁸

²⁵ *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (162); *Blumers*, BB 2011, 2204; *Greil*, StuW 2011, 84 (87).

²⁶ *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (161).

²⁷ BT-Drucks. IV/3189, 6.

²⁸ *Selder*, in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl. 2009, § 7 Rn. 14.

2. Nationales Begriffsverständnis

a. Definition des Teilbetriebs

Eine Legaldefinition des Teilbetriebs fehlt. Auf die Definition der Betriebsstätte in § 12 AO kann nicht zurückgegriffen werden.²⁹ Zwar weisen die Begriffe einige Parallelen auf, vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Funktion des Betriebsstättenbegriffs, der allein die örtliche Zuordnung unternehmerischer Tätigkeit ermöglichen soll,³⁰ scheidet eine gemeinsame Begriffsbestimmung jedoch aus. Der Teilbetriebsbegriff geht über den Begriff der Betriebsstätte hinaus, d.h. Betriebsstätten können Teilbetriebe sein, müssen es aber nicht.³¹ Vor diesem Hintergrund hat die Rechtsprechung eine eigene Definition des Teilbetriebs entwickelt, die im Grundsatz über den Kernbereich des § 16 EStG hinaus Geltung im gesamten Ertragsteuerrecht beansprucht. Nach diesem klassischen – nationalen – Teilbetriebsbegriff ist ein Teilbetrieb ein

- organisch geschlossener,
- mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs,
- der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist
- und als solcher lebensfähig ist.³²

Dabei ist grundsätzlich auf die Perspektive des den Teilbetrieb übertragenden Rechtsträgers („Veräußerersicht“³³) zum Zeitpunkt der Übertragung ab-

²⁹ Gleiches gilt für die Betriebsstättenbegriffe in Art. 5 OECD-MA und in § 1 Abs. 5 AStG in der Fassung des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes – JStG – 2013 (BR-Drucks. 302/12), der der Implementierung des sog. Authorized OECD Approach – AOA – dienen sollte. Auch der Begriff der Funktion im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG ist nicht deckungsgleich mit dem Teilbetriebsbegriff; vgl. *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rn. 142.

³⁰ *Kruse*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 12 AO Rn. 1.

³¹ *Nitzsche*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG Rn. 52. Insbesondere setzt die Annahme einer Betriebsstätte keine deutliche Abgrenzung von der Hauptbetriebsstätte voraus (BFH-Urteil v. 25.11.2009 – X R 23/09, BFH/NV 2010, 633).

³² Ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838, 839; siehe auch R 16 Abs. 3 Satz 1 EStR 2008.

³³ *Benecke/Staats*, FR 2010, 893 (894).

zustellen.³⁴ Entscheidende Merkmale des Teilbetriebs sind seine Selbständigkeit „nach innen“ und seine Lebensfähigkeit „nach außen“.³⁵

aa. Selbständigkeit

Das den Teilbetriebsbegriff bestimmende Merkmal der Selbständigkeit setzt nach klassischem Begriffsverständnis voraus, dass die dem Teilbetrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Tätigkeit dienen, die sich von der übrigen gewerblichen Tätigkeit – in sachlicher oder örtlicher Hinsicht – deutlich unterscheidet.³⁶ Ausgehend vom Gesetzeszweck der §§ 16, 34 EStG soll die begünstigende steuerliche Behandlung nur gewährt werden, wenn der Teilbetriebsinhaber seine Tätigkeit im Bereich des Teilbetriebs vollständig aufgegeben hat.³⁷ Erforderlich ist eine „Innensicht“: Hiernach muss eine Untereinheit des Gesamtbetriebs, ein selbständiger Zweigbetrieb im Rahmen des Gesamtunternehmens vorliegen.³⁸ Eine sachliche Verselbständigung liegt vor, wenn die gewerbliche Tätigkeit eines Betriebsteils mit den dazu gehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sich aufgrund ihrer Wesensverschiedenheit von der Betätigung im Restbetrieb klar abhebt. Eine solche Abgrenzung kann sich auch aus der räumlichen Trennung der Betriebsteile und der damit verbundenen eigenen Betriebsmittel ergeben.³⁹

Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beim Veräußerer zu entscheiden.⁴⁰ Der Schwerpunkt der Beurteilung liegt im Bereich der Tatsachenwürdigung.⁴¹ Es erfolgt eine Art Typenvergleich.⁴² Indizien

³⁴ BFH-Beschluss v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 97/08, BStBl. II 2011, 467.

³⁵ *Claß/Weggenmann*, BB 2012, 552.

³⁶ BFH-Urteil v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838; BFH-Urteil v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; BFH-Urteil v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653.

³⁷ *Blumers*, DB 2001, 722 (723).

³⁸ BFH-Urteil v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409.

³⁹ *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 83.

⁴⁰ BFH-Urteil v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498; BFH-Urteil v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486.

⁴¹ *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 77.

⁴² *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 123.

sind insbesondere die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, selbständige Organisation, eigenes Anlagevermögen (z.B. Betriebsgrundstücke⁴³), ungleichartige betriebliche Tätigkeit, eigener Kundenstamm, (Mit-)Bestimmung des Wareneinkaufs und eigene Preisgestaltung, eigene Vertragsgestaltung, eigenes Verkaufsprogramm sowie eigene Werbung.⁴⁴ Ihnen kommt, je nachdem, ob es sich um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb handelt, unterschiedliches Gewicht zu.⁴⁵ Sie müssen also nicht sämtlich vorliegen, sondern sind kompensierbar.⁴⁶ Dies kommt in der Forderung einer „gewissen“ Selbständigkeit zum Ausdruck.⁴⁷ Eine völlig selbständige Organisation mit einer eigenen Buchführung ist demnach ebenso wenig erforderlich wie eine eigene Verwaltung. Eine organisatorische Trennung wird indes zumindest einen separierbaren Buchführungskreis voraussetzen.⁴⁸ Externe Standorte des Unternehmens, die über eigene betriebliche Funktionsbereiche wie Beschaffung, Produktion, Absatz oder Verwaltung verfügen, erfüllen regelmäßig das Merkmal der gewissen Selbständigkeit. Auch betriebswirtschaftliche Zentralfunktionen in einem Unternehmen wie z.B. das Rechnungswesen, IT oder Personal können das Merkmal der gewissen Selbständigkeit erfüllen, obgleich zwischen diesen Stabsstellen und den anderen Betriebseinheiten Verbindungen rechtlicher oder tatsächlicher Art bestehen.⁴⁹

bb. Organische Geschlossenheit

Der Aspekt der organischen Geschlossenheit überschneidet sich mit den teilbetriebsbegriffsbestimmenden Merkmalen der gewissen Selbständigkeit sowie der eigenen Lebensfähigkeit.⁵⁰ Ihm wird daher nur geringe praktische

⁴³ Vgl. BFH-Urteil v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409.

⁴⁴ *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rn. 148; *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 83.

⁴⁵ BFH-Urteil v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516.

⁴⁶ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 13; *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 123.

⁴⁷ Vgl. dazu *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 149.

⁴⁸ *Greil*, StuW 2011, 84 (85).

⁴⁹ *Feldgen*, Ubg 2012, 459 (460).

⁵⁰ Der Begriff der organischen Geschlossenheit wird daher im Umwandlungssteuerrecht für überflüssig gehalten; vgl. *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 138 ff.; *Blumers*, BB 2011, 2204 (2205).

Bedeutung beigemessen.⁵¹ Das Merkmal „organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs“ setzt grundsätzlich die Zusammenfassung mehrerer Wirtschaftsgüter voraus. Ein einzelnes Wirtschaftsgut ist in der Regel ein – vom Teilbetrieb zu unterscheidendes – Betriebsmittel.⁵² So gesehen handelt es sich beim Merkmal der organischen Geschlossenheit um eine Art Mindestvoraussetzung des Teilbetriebs.⁵³

cc. Lebensfähigkeit

Das Merkmal der Lebensfähigkeit betrachtet die Stellung des Betriebsteils in seinem wirtschaftlichen Umfeld („Außensicht“). Es erfordert, dass von dem betreffenden Teil des Gesamtbetriebs seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann. Neben den dafür erforderlichen Wirtschaftsgütern muss eventuell benötigtes Personal vorhanden sein.⁵⁴ Nicht erforderlich ist hingegen, dass stets Gewinn erzielt wird.⁵⁵ Notwendig sind aber regelmäßig ein eigener Kundenstamm und eigene Einkaufsbeziehungen.⁵⁶

dd. Weitere Voraussetzungen

Weiterhin muss die im Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit – isoliert betrachtet – einen gewerblichen Charakter im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG haben. Eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit genügt nicht. Zudem darf sich die Gewerblichkeit nach vorzugswürdiger Auffassung nicht allein aus der Rechtsform – wie in den Fällen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG – ergeben.⁵⁷ Auch im Aufbau befindliche Teilbetriebe, die ihre werben-

⁵¹ Greil, StuW 2011, 84 (86); Neumann, EStB 2002, 437.

⁵² Wacker, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rn. 146.

⁵³ Herlinghaus, in FS Meilicke, 2010, 159 (162).

⁵⁴ Herzig, IStR 1994, 1 (2); Greil, StuW 2011, 84 (85).

⁵⁵ BFH-Urteil v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409.

⁵⁶ BFH-Urteil v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516; Wacker, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rn. 147, m.w.N.

⁵⁷ BFH-Beschluss v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176; Patt, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 88; Frotscher, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 15.02; Goebel/Ungemach/Seidenfad, DSStZ 2009, 354 (356); a.A. Wälzholz, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 134 ff.; Herlinghaus, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 63; ders., in FS Meilicke, 2010, 159 (164).

de Tätigkeit noch nicht aufgenommen haben, sind begünstigt. Ein derartiger Teilbetrieb im Aufbau liegt allerdings erst dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplanes ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist.⁵⁸

b. Übertragung des Teilbetriebs

Ungeachtet der eigentlichen Definition des Teilbetriebs setzt die steuerliche Begünstigung des zu beurteilenden Vorgangs nach nationalem Begriffsverständnis die Übertragung des Teilbetriebs im Ganzen voraus. Dafür bedarf es der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Übertragungsakt.⁵⁹ Bei der Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen gilt nach der Rechtsprechung des BFH die sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise, d.h. die Wesentlichkeit kann sich aus funktionalen Gesichtspunkten oder aus dem Vorhandensein erheblicher stiller Reserven ergeben.⁶⁰ Die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs sind auf den Erwerber zu übertragen, die bloße Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts reicht nach überwiegend vertretener Auffassung nicht aus.⁶¹ Eine (schädliche) Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen ist insbesondere dann gegeben, wenn ein für mehrere Teilbetriebe gemeinschaftlich genutztes wesentliches Wirtschaftsgut nicht auf den Erwerber übertragen wird. Die Aufdeckung von stillen Reserven kann in diesem Zusammenhang nur vermieden werden, indem der gemischt genutzte Gegenstand (z.B. ein Grundstück) seinem Einsatz in den Teilbereichen entsprechend geteilt und übertragen wird, indem an dem Wirtschaftsgut nach dem Verhältnis der tatsächlichen Nutzung Bruchteilseigentum bzw. wirtschaftli-

⁵⁸ BFH-Urteil v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458.

⁵⁹ BFH-Urteil v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653.

⁶⁰ BFH-Urteil v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rn. 101.

⁶¹ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 20.08; *Schießl*, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 26.2; a.A. Sächsisches FG v. 9.9.2008 – 3 K 1996/06, EFG 2009, 65 (aufgehoben durch BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467); *Weggenmann/Bernheim*, in Haase/Hruschka, UmwStG, 2012, § 15 Rn. 61; *Rödder/Beckmann*, DStR 1999, 751 (752); *Herzig*, DB 2000, 2236 (2239); *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (167); *Kutt/Pitzal*, DStR 2009, 1243.

ches Eigentum eingeräumt wird oder indem der gemischt genutzte Gegenstand auf den Erwerber übertragen und anschließend an den „Restbetrieb“ zurückverpachtet wird.⁶² Im Gegensatz zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen ist die Zurückbehaltung von sog. neutralem Vermögen unschädlich. Diese Wirtschaftsgüter können verschiedenen Teilbetrieben frei zugeordnet werden.⁶³ Insbesondere Schulden müssen regelmäßig nicht mit übertragen werden.⁶⁴

IV. Teilbetriebsbegriff des Umwandlungssteuerrechts

1. Bedeutung des Teilbetriebsbegriffs

Auch und gerade im Umwandlungssteuerrecht als besonderem Ertragsteuerrecht ist der Teilbetriebsbegriff von großer (praktischer) Bedeutung. So knüpfen die Tatbestände der §§ 15, 20 und 24 UmwStG an den Teilbetrieb als Gegenstand einer Umwandlung an. Es handelt sich um ein rein steuerrechtliches Tatbestandsmerkmal, ein gesellschaftsrechtliches (umwandlungsrechtliches) Pendant existiert nicht. Die Normen haben – wie das gesamte Umwandlungssteuerrecht – den Zweck, eine Ertragsteuerbelastung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen zu vermeiden.⁶⁵ Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gelten die Vorschriften für die Verschmelzung auf eine andere Körperschaft (§§ 11 bis 13 UmwStG) – vorbehaltlich des § 16 UmwStG – entsprechend, wenn Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf eine andere Körperschaft übergeht. Das Gesetz behandelt die Auf- und Abspaltung wie eine Teilverschmelzung.⁶⁶ § 11 Abs. 2 und § 13 Abs. 2 UmwStG sind allerdings nur anzuwenden, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird und im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt (sog. doppeltes Teilbetriebsersfordernis, § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Dabei gilt als Teilbetrieb auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst (fiktive Teilbetriebe, § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Die Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertra-

⁶² *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 110.

⁶³ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 150 ff.

⁶⁴ *Mutscher*, in Frotscher/Maas, KStG/GewSt/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 118.

⁶⁵ Vgl. *Rödder*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, Einführung Rn. 3.

⁶⁶ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 4.

gung kann daher auf der Ebene der übertragenden Körperschaft (§ 11 Abs. 2 UmwStG) und auf der Ebene der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (§ 13 Abs. 2 UmwStG) nur dann zum Buchwert – und damit steuerneutral – durchgeführt werden, wenn ein Teilbetrieb übertragen wird (und im Fall der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt).

Gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG setzt die Anwendung des § 20 Abs. 2 bis 9 UmwStG voraus, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält. Die Teilbetriebsfiktionen des § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG sind nicht anwendbar. Nach § 24 Abs. 1 UmwStG gilt Entsprechendes für die Einbringung in eine Personengesellschaft. Außerhalb der Einbringung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 20 UmwStG) sowie von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 21 UmwStG) kann demnach auch die Einbringung in eine Kapital- oder Personengesellschaft nur dann zum Buchwert – und damit steuerneutral – erfolgen, wenn Gegenstand der Sacheinlage ein Teilbetrieb ist.

Wenngleich das erforderliche normspezifische Begriffsverständnis dazu führen kann, dass der Teilbetriebsbegriff des allgemeinen Ertragsteuerrechts – insbesondere des § 16 EStG – vom umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriff abweicht, stimmt das Tatbestandsmerkmal „Teilbetrieb“ im Sinne des § 15 UmwStG mit dem entsprechenden Merkmal in § 20 UmwStG und § 24 UmwStG überein. Die gesetzgeberische Zielsetzung – Vermeidung einer Ertragsteuerbelastung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen – gilt gleichermaßen. Zutreffend gehen daher sowohl die Finanzverwaltung⁶⁷ als auch die überwiegende Literatur⁶⁸ von einem einheitlichen Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht aus.

⁶⁷ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 20.06 und 24.03.

⁶⁸ Vgl. nur *Schneider/Ruoff/Sistermann*, FR 2012, 1 (7); *Patt*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG*, § 20 UmwStG Rn. 75. Allerdings hält *Schmitt*, in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG*, 5. Aufl. 2009, § 24 UmwStG Rn. 60, den europäischen Teilbetriebsbegriff im Rahmen des § 24 UmwStG für nicht anwendbar, da Personengesellschaften nicht zu den in Art. 3 der Fusionsrichtlinie genannten Gesellschaften zählen.

2. Maßgeblicher Teilbetriebsbegriff

Bei der Beantwortung der Frage, welcher Teilbetriebsbegriff im Umwandlungssteuerrecht zur Anwendung gelangt, ist zwischen dem UmwStG 1995 und dem reformierten UmwStG 2006 zu unterscheiden. Eine Betrachtung des weitgehend außer Kraft getretenen UmwStG 1995 ist unumgänglich, da das bis zum Inkrafttreten des SEStEG vertretene Begriffsverständnis – wie noch zu zeigen sein wird – Bedeutung für die historische und systematische Auslegung des Teilbetriebsbegriffs des UmwStG 2006 hat.

a. UmwStG 1995

aa. Grundsatz: Nationales Begriffsverständnis

Im Anwendungsbereich des UmwStG 1995 wurde zur Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs allgemein auf die zu § 16 EStG ergangene Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen.⁶⁹ Dabei waren allenfalls kleinere Modifikationen zu beachten. Dies betrifft insbesondere das Merkmal der Selbständigkeit. Die oben dargestellten Erwägungen aus der Rechtsprechung zu § 16 EStG lassen sich vor dem Hintergrund des gebotenen normspezifischen Begriffsverständnisses nicht uneingeschränkt auf den Bereich der §§ 15, 20, 24 UmwStG übertragen. Denn dort setzt die Steuerbegünstigung (steuerneutrale Umstrukturierung) gerade nicht voraus, dass der Teilbetriebsinhaber seine Tätigkeit im Bereich des Teilbetriebs vollständig aufgegeben hat, vielmehr ist die Fortsetzung des bisherigen unternehmerischen Engagements durch den übernehmenden Teilbetriebsinhaber bezweckt.⁷⁰ Dies rechtfertigt es, dem Merkmal der Selbständigkeit im Anwendungsbereich der entsprechenden umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften keine allzu große Bedeutung zukommen zu lassen.⁷¹ Die Steuerneutralität der Auf- oder Abspaltung bzw. Einbringung kann daher nicht allein mit dem Argument fehlender sachlicher Verselbständigung des Teilbetriebs negiert werden. In Anknüpfung an den zentralen Grundgedanken des UmwStG – die Fortführbarkeit des bisherigen betrieblichen Engagements – ist allein maßgebend, ob die jeweiligen Wirtschaftseinheiten eine selbständige Fortführung der bisherigen Tätigkeit

⁶⁹ *Schmitt*, in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, *UmwG/UmwStG*, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 65.

⁷⁰ Vgl. zum Ganzen *Wälzholz*, *Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht*, 1999, 226.

⁷¹ *Greil*, *StuW* 2011, 84 (87); *Blumers*, *BB* 2008, 1042.

ermöglichen.⁷² Zudem ist die Frage der Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts vor dem Hintergrund der differierenden Gesetzeszwecke allein nach funktionalen Gesichtspunkten zu beurteilen; auf das Vorhandensein stiller Reserven kommt es – im Unterschied zu § 16 EStG – nicht an.⁷³ Maßgebend sind die Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Funktion und ihrer organisatorischen Zusammengehörigkeit einen abgeschlossenen Betriebsteil bilden und für die Teilbetriebsführung von besonderem Gewicht sind.⁷⁴

Hingegen bestand im Anwendungsbereich des UmwStG 1995 Einigkeit, dass die in Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie⁷⁵ enthaltene europäische Legaldefinition des Teilbetriebs im Grundsatz nicht anwendbar sein und auch keine unmittelbare Bedeutung für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs haben sollte. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass etwa dem Sacheinlagetatbestand des § 20 Abs. 1 UmwStG 1995 allein inländisches Recht zugrunde liege.⁷⁶

bb. Ausnahme: Europäischer Teilbetriebsbegriff

Die Anknüpfung an den nationalen Teilbetriebsbegriff galt jedoch nicht für § 23 UmwStG 1995, der die grenzüberschreitende Umstrukturierung unter Beteiligung von EU-Kapitalgesellschaften (Einbringung in der EU) regelte. Da die Norm mit ihren verschiedenen Fallgruppen der (partiellen) Umsetzung der Fusionsrichtlinie diene, war der darin verwendete Teilbetriebsbegriff nach vorzugswürdiger Auffassung europarechtskonform auszulegen,

⁷² *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 228 ff.

⁷³ BFH-Urteil v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH-Urteil v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BFH-Urteil v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BMF-Schreiben v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 37.

⁷⁴ *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (166).

⁷⁵ Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, 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, ABl. EG Nr. L 310, 34.

⁷⁶ *Patt*, in Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl. 2003, § 20 Rn. 49.

d.h. die Norm enthielt einen eigenen (europäischen) Teilbetriebsbegriff.⁷⁷ Daraus resultierte zwangsläufig eine gespaltene Auslegung: Im Bereich des § 20 UmwStG gelangte der nationale Teilbetriebsbegriff zur Anwendung, wohingegen im Bereich des § 23 UmwStG auf den europäischen Teilbetriebsbegriff rekurriert werden konnte.

Demgegenüber ging die Finanzverwaltung davon aus, dass auch im Anwendungsbereich des § 23 UmwStG 1995 das klassische (nationale) Teilbetriebsverständnis zur Anwendung gelangen sollte.⁷⁸ Das Tatbestandsmerkmal „Teilbetrieb“ wurde in allen umwandlungssteuerrechtlichen Normen einheitlich ausgelegt. Dies dürfte zwar – wie bereits ausgeführt⁷⁹ – eher praktischen Gesichtspunkten als dogmatischen Überlegungen geschuldet gewesen sein. Im Vorgriff auf die nachfolgende Darstellung der aktuellen Rechtslage (UmwStG 2006) sei allerdings darauf hingewiesen, dass es vor diesem Hintergrund umso erstaunlicher ist, wenn die Finanzverwaltung nunmehr eine Kehrtwende vollzieht und einheitlich auf den europäischen Teilbetriebsbegriff zurückgreift.

(1) Legaldefinition der Fusionsrichtlinie

Nach Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie ist ein Teilbetrieb 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. Dabei soll es nach weit verbreiteter Auffassung auf die Perspektive des Erwerbers ankommen.⁸⁰ Hingegen scheint es vor dem Hintergrund der bezweckten ertragsteuerlichen Privilegierung der Umstrukturierung und in

⁷⁷ Vgl. *Widmann*, in *Widmann/Mayer*, UmwG/UmwStG, § 23 UmwStG Rn. 18 f.; *Menner*, in *Haritz/Menner*, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 102; *Herzig*, DB 2000, 2236 (2242).

⁷⁸ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 23.01.

⁷⁹ Siehe dazu oben unter II.

⁸⁰ *Claf/Weggenmann*, BB 2012, 552 (553); *Blumers*, DB 2001, 722 (725); *ders.*, BB 2008, 2041 (2044); *ders.*, BB 2011, 2203 (2205); *Weier*, DB 2008, 1002 (1004); *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354 (362); *Herlinghaus*, in *FS Meilicke*, 2010, 159 (171); *Greil*, StuW 2011, 84 (89); *Neumann*, EStB 2002, 437 (438). Nach Auffassung von *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354 (1355), Fn. 18, ist gleichermaßen auf die Perspektive des „Veräußerers“ und des Erwerbers abzustellen.

Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH zu § 16 EStG⁸¹ sachgerecht, den Blickwinkel des übertragenden Rechtsträgers für maßgeblich zu erachten.⁸² Dafür streitet zudem der Wortlaut des Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie, der von „vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern“ spricht.⁸³

(a) Funktionsfähigkeit nach Maßgabe der *Andersen og Jensen*-Entscheidung des EuGH

Im Gegensatz zur BFH-Rechtsprechung zu § 16 EStG stellt die Fusionsrichtlinie geringere Anforderungen an das Merkmal der Selbständigkeit des Teilbetriebs. Diese muss nur in organisatorischer Hinsicht – in Form einer organisatorischen Verselbständigung – bestehen, nicht aber in einem umfassenden Sinne. Daher ist es unschädlich, wenn sich die im Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit nicht von der übrigen Tätigkeit der einbringenden Gesellschaft abhebt.⁸⁴ Der organisatorisch selbständige Betrieb setzt eine aus eigenen Mitteln funktionierende Einheit voraus. Die Funktionsfähigkeit ist das zentrale Element des europäischen Teilbetriebsbegriffs.⁸⁵ Nach der bislang einzigen für das Teilbetriebsverständnis relevanten Entscheidung des EuGH in der Rs. *Andersen og Jensen*⁸⁶ ist die Frage, ob eine Einbringung von Unternehmensteilen einen selbständigen Betrieb im Sinne von Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Gesamtheit von Wirtschaftsgütern, betrifft, in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt und erst in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen: Die übertragenen Unternehmensteile müssen als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass sie hierfür zusätzlicher Investitionen oder Einbringungen bedürfen. Die Funktionsfähigkeit muss also durch die vorhandenen Eigenmittel des Betriebsteils sichergestellt werden.⁸⁷

⁸¹ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467.

⁸² *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 96; *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 92; *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (602).

⁸³ *Menner*, in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 105.

⁸⁴ *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (597); *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 24.

⁸⁵ *Blumers*, BB 2008, 2041 (2042); *Claß/Weggenmann*, BB 2012, 552 (553); a.A. *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 95.

⁸⁶ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

⁸⁷ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467.

Dass eine übernehmende Gesellschaft zu normalen Marktbedingungen einen Bankkredit aufnimmt, schließt allein noch nicht aus, dass der eingebrachte Betrieb selbständig ist, selbst wenn das Darlehen von den Gesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft gesichert wird, die ihre Gesellschaftsanteile als Sicherheit für das gewährte Darlehen stellen. Anders kann es sich jedoch verhalten, wenn sich nach der finanziellen Lage der übernehmenden Gesellschaft der Schluss aufdrängt, dass sie sehr wahrscheinlich nicht aus eigenen Mitteln lebensfähig sein wird, z.B. weil sie den Kapitaldienst (Zinsen und Tilgungsleistungen) nicht aufbringen kann.⁸⁸ Dies bedarf einer Betrachtung der Ertrags- und Liquiditätslage.⁸⁹ Im Grundsatz muss der Betriebsteil positive Erträge erwirtschaften.⁹⁰ Funktionsfähigkeit wird demnach sowohl in technischer und kaufmännischer Hinsicht als auch in finanzieller Hinsicht vorausgesetzt.⁹¹

(b) *Europartner*-Entscheidung des EuGH

Das zur Kapitalverkehrsteuerrichtlinie⁹² ergangene EuGH-Urteil in der Rs. *Europartner*⁹³, in dem der EuGH eine Bankfiliale als „Tätigkeitszweig“ im Sinne des Art. 7 der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie eingestuft hat, ist für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs nach vorzugswürdiger Auffassung nicht unmittelbar von Bedeutung.⁹⁴ Zwar ist insbesondere darauf hingewiesen worden, dass die Begriffe des Teilbetriebs im Sinne der Fusionsrichtlinie und des Tätigkeitszweigs im Sinne der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie in anderen Sprachfassungen zum Teil synonym verwendet werden, so z.B. in den französischen Fassungen („branche d’activité“).⁹⁵ Zudem verfolgen beide

⁸⁸ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

⁸⁹ *Menner/Broer*, DB 2002, 815 (817).

⁹⁰ *Schneider/Ruoff/Sistermann*, FR 2012, 1 (5); *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1121).

⁹¹ *Blumers*, BB 2008, 2041; *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354 (1355).

⁹² Richtlinie des Rates 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital v. 17.7.1969, ABl.EG Nr. L 249, 25.

⁹³ EuGH-Urteil v. 13.10.1992 – Rs. C-50/91 – *Europartner*, EuGHE 1992, I-5225.

⁹⁴ *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (591); *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 124, Fn. 1; *Greil*, StuW 2011, 84 (89); a.A. *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 94.

⁹⁵ Vgl. *Herzig*, IStR 1994, 1 (3).

Richtlinien das Ziel, die Erschwerung von innergesellschaftlichen Umstrukturierungsprozessen durch steuerliche Hindernisse abzubauen.⁹⁶ Die Fusionsrichtlinie enthält aber – im Gegensatz zur Kapitalverkehrsteuerrichtlinie – eine eigenständige Definition des Teilbetriebsbegriffs.⁹⁷ Dementsprechend können die Grundsätze der *Europartner*-Entscheidung allenfalls einen „gewissen Anhalt“⁹⁸ für die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs der Fusionsrichtlinie geben.

(c) Teilbetrieb im Aufbau

Der sog. Teilbetrieb im Aufbau wird nach weit verbreiteter Auffassung insbesondere vor dem Hintergrund der vom EuGH vorausgesetzten Lebensfähigkeit des Teilbetriebs aus eigenen Mitteln als nicht begünstigt angesehen.⁹⁹ Dies legt auch der Wortlaut des Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie nahe, der auf die „vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“ rekurriert. Zwingend ist dies jedoch nicht. Vielmehr erscheint es aus teleologischen Gründen vorzugswürdig, auch Teilbetriebe im Aufbau in den sachlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuerrechts einzubeziehen.¹⁰⁰ Eine betriebliche Einheit qualifiziert nämlich nur dann als Teilbetrieb im Aufbau, wenn die für ihre Funktionsfähigkeit bedeutsamen Wirtschaftsgüter bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplanes ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist. Auch bei derartigen „Quasi-Teilbetrieben“ kann sich eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit zur Umstrukturierung ergeben, die nicht durch die steuerrelevante Aufdeckung von stillen Reserven blockiert werden sollte.

⁹⁶ *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 238.

⁹⁷ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 124, Fn. 1.

⁹⁸ *Widmann*, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. R5.

⁹⁹ *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 99; *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 95; *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354 (362); *Neumann*, EStB 2002, 437 (441).

¹⁰⁰ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 134; *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 273; kritisch auch *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.15.

(2) Übertragung des Teilbetriebs

Was die von der Teilbetriebsdefinition losgelöste Frage der Ausgestaltung des Übertragungsvorgangs angeht, erfordert die Teilbetriebseinbringung nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich die Übertragung sämtlicher aktiver und passiver Wirtschaftsgüter.¹⁰¹ Darauf deutet auch die Teilbetriebsdefinition in Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie („Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“) hin. Danach stellt sich eine Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern – ungeachtet der Frage der Wesentlichkeit – zunächst als schädlich dar.¹⁰² So wird nach der Rechtsprechung des EuGH eine nicht begünstigte Trennung von Wirtschaftsgütern bewirkt, wenn der Betrag eines von der einbringenden Gesellschaft aufgenommenen Darlehens von erheblicher Bedeutung bei dieser verbleibt und die entsprechende Verbindlichkeit auf die übernehmende Gesellschaft übertragen wird.¹⁰³ Damit hat der Gerichtshof der im deutschen Recht herrschenden weitgehenden Finanzierungsfreiheit bei Umwandlungsfällen jedenfalls in solchen Fallkonstellationen der Fusionsrichtlinie eine Absage erteilt, in denen eine enge Verbindung zwischen der Darlehensaufnahme und der Übertragung des Teilbetriebs einschließlich der Darlehensverbindlichkeiten vorliegt.¹⁰⁴

Indes ist der Rechtsprechung des EuGH¹⁰⁵ auch zu entnehmen, dass der Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs als Wesensmerkmal eine besondere Bedeutung zukommt. Dies hat im Hinblick auf den angesprochenen Übertragungsvorgang zur Konsequenz, dass es ausreicht, wenn der Übernehmerin die Wirtschaftsgüter bloß zur Nutzung überlassen werden, sofern eine dau-

¹⁰¹ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298; kritisch *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, *UmwStG*, 2008, § 15 Rn. 151; *Menner/Broer*, DB 2002, 815 (817).

¹⁰² *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (586); a.A. hinsichtlich unwesentlicher Wirtschaftsgüter *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, *Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011*, 272; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG*, § 15 *UmwStG* Rn. 60; *ders.*, *Umwandlungssteuererlass 2011, 2012*, zu Rn. 15.02.; kritisch auch *Hötzel/Kaesler*, in FGS/BDI, *Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012*, 326.

¹⁰³ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

¹⁰⁴ *Menner/Broer*, DB 2002, 815 (817).

¹⁰⁵ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

erhafte Nutzung im Teilbetrieb gesichert ist.¹⁰⁶ Zugleich folgt daraus im Hinblick auf den Umfang der zu übertragenden – oder zur dauerhaften Nutzung zu überlassenden – Aktiva und Passiva, dass nicht sämtliche Wirtschaftsgüter übertragen werden müssen. Vielmehr ist nach vorzugswürdiger Auffassung nur die Übertragung solcher Wirtschaftsgüter zu verlangen, die für die Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs wesentlich sind.¹⁰⁷ Die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Sinne einer Verpflichtung zur Übertragung sämtlicher aktiver und passiver Wirtschaftsgüter wäre in ihrer Reinkultur ohnehin nicht praktikabel, da die Steuerneutralität selbst bei fehlerhafter Zuordnung völlig unbedeutender und ggf. dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Maßnahme unbekannter Wirtschaftsgüter in Frage gestellt werden müsste.¹⁰⁸

cc. Wesentliche Unterschiede zwischen dem nationalen und dem europäischen Teilbetriebsbegriff

An den zuvor aufgezeigten Begriffsmerkmalen des nationalen sowie des europäischen Teilbetriebsverständnisses zeigt sich, dass beide Begriffe einige Parallelen aufweisen. So dürfte insbesondere das Merkmal der Lebensfähigkeit im Sinne des nationalen Teilbetriebsbegriffs dem Aspekt der Funktionsfähigkeit im Sinne des europäischen Begriffsverständnisses weitgehend entsprechen.¹⁰⁹ Gleichwohl ist es möglich, dass in den Einzelheiten Unterschiede bestehen. Dementsprechend kann der Einschätzung des BFH, demzufolge (jedenfalls im Hinblick auf das Erfordernis der Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen) nicht ersichtlich sei, dass Art. 2 lit. j

¹⁰⁶ *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (598); *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 99; *Menner*, in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 96; a.A. *Schießl*, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 63; zweifelnd *Hruschka/Hellmann*, in Haase/Hruschka, UmwStG, 2012, § 20 Rn. 63; *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.10. *Feldgen*, Ubg 2012, 459 (462), weist darauf hin, dass auf diese Weise insbesondere Grunderwerbsteuer vermieden werden kann.

¹⁰⁷ Gl.A. *Blumers*, BB 2008, 2041 (2042); *ders.*, BB 2011, 2204 (2207); *Schmitt*, DStR 2011, 1108 (1109); *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354 (1356), im Hinblick auf zurückbehaltene Verbindlichkeiten; ähnlich *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272.

¹⁰⁸ *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.7.

¹⁰⁹ *Herzig*, IStR 1994, 1 (4); *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (595).

der Fusionsrichtlinie im Verhältnis zu § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG ein abweichender Begriff des Teilbetriebs zugrunde liege,¹¹⁰ in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Sie wurde zudem nur im Rahmen eines sog. obiter dictum geäußert.¹¹¹

Die Einzelheiten der Abgrenzung zwischen dem nationalen und dem europäischen Teilbetriebsverständnis sind umstritten.¹¹² Ganz allgemein lässt sich zunächst festhalten, dass die Beurteilung nach nationalem Verständnis aus der Sicht der abgebenden Gesellschaft (Veräußerersicht) erfolgt, wohingegen der europäische Teilbetriebsbegriff im Hinblick auf seine Fokussierung auf die Funktionsfähigkeit der übertragenen Einheit nach weit verbreiteter – aber letztlich abzulehnender¹¹³ – Auffassung den Blickwinkel des Erwerbers in den Vordergrund stellen soll.¹¹⁴

Das europäische Begriffsverständnis ist insofern weiter, als sich die Tätigkeit des Teilbetriebs nicht von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens deutlich abheben muss; die bloße organisatorische Selbständigkeit reicht aus.¹¹⁵ Dies liegt darin begründet, dass die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG eine Abgrenzung der beendeten Tätigkeit von den weitergeführten Tätigkeiten des Steuerpflichtigen erfordern, wohingegen im Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie – Gleiches gilt an sich für die entsprechenden Tatbestände des UmwStG¹¹⁶ – ein organisatorisch selbständiger Teil einer Gesellschaft durch eine andere Gesellschaft fortgeführt werden soll.¹¹⁷ Damit stehen die Merkmale der Selbständigkeit und der eigenständigen Funktionsfähigkeit nach nationalem Recht im Verhältnis der Nebenordnung, wohingegen die Fusionsrichtlinie den Begriff der eigenständigen Funktionsfähigkeit für die Aus-

¹¹⁰ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; ähnlich *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 60.

¹¹¹ *Blumers*, DB 2010, 1670 (1671).

¹¹² *Blumers*, BB 2011, 2204; *Beutel*, in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.6.

¹¹³ Siehe dazu oben unter IV. 2. a. bb. (1).

¹¹⁴ *Clafß/Weggenmann*, BB 2012, 552 (553).

¹¹⁵ *Menner*, in *Haritz/Menner*, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 95; *Clafß/Weggenmann*, BB 2012, 552 (553).

¹¹⁶ Siehe dazu oben unter III. 2. a. aa.

¹¹⁷ *Thömmes*, in *FS Widmann*, 2000, 583 (596).

legung des Kriteriums der Selbständigkeit heranzieht.¹¹⁸ Zudem genügt aus der Sicht der Fusionsrichtlinie eine dauerhafte und hinreichend abgesicherte Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs; die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den übernehmenden Rechtsträger ist nicht erforderlich.¹¹⁹

Wenngleich die Verallgemeinerungsfähigkeit der im EuGH-Urteil *Andersen og Jensen*¹²⁰ niedergelegten Rechtsgrundsätze im Hinblick auf die der Entscheidung zugrunde liegende atypische Sachverhaltskonstellation kritisch hinterfragt wird,¹²¹ erscheint der europäische Teilbetriebsbegriff enger, soweit der EuGH jedenfalls im Grundsatz die Übertragung sämtlicher aktiver und passiver – auch nicht betriebsnotwendiger – Wirtschaftsgüter verlangt.¹²² Nach nationalem Begriffsverständnis müssen insbesondere passive Wirtschaftsgüter, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen können, nicht mit übertragen werden.¹²³ Zudem lässt die Fusionsrichtlinie bare Zuzahlungen bei der Einbringung von Teilbetrieben im Gegensatz zum nationalen Umwandlungssteuerrecht und zur Rechtslage bei der (Ab-)Spaltung (Art. 2 lit. b und c der Fusionsrichtlinie) nicht zu (Art. 2 lit. d der Fusionsrichtlinie). Vor diesem Hintergrund soll die Zuordnung von Verbindlichkeiten, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Teilbetrieb stehen, als Umgehung dieser Regelung angesehen werden können.¹²⁴ Auch dies ist aber letztlich aus teleologischen Gründen nicht zwingend. Weiterhin stellt sich als nachteilig dar, dass Teilbetriebe im Aufbau nach weitgehend vertretener – nicht überzeugender¹²⁵ – Auffassung von den Vergünstigungen der Fusionsrichtlinie ausgeschlossen sein sollen. Schließ-

¹¹⁸ *Dötsch/Pung*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 65.

¹¹⁹ *Menner*, in *Haritz/Menner*, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 96; *Blumers*, DB 2001, 722 (725).

¹²⁰ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

¹²¹ *Broer/Menner*, DB 2002, 815 (817); *Schumacher/Bier*, in *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272.

¹²² *Widmann*, in *Widmann/Mayer*, UmwG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. R5; *Blumers*, DB 2001, 722 (725); *Greil*, *StuW* 2011, 84 (89).

¹²³ *Mutscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 118.

¹²⁴ *Asmus*, in *Haritz/Menner*, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 98; *Blumers*, DB 2001, 722 (725).

¹²⁵ Siehe oben unter IV. 2. a. bb. (1) (c).

lich enthält die Fusionsrichtlinie keine Teilbetriebsfiktionen wie § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG.

Im Ergebnis weist der Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie gegenüber dem nationalen Teilbetriebsverständnis nicht nur Erweiterungen, sondern auch Einschränkungen auf. Die Frage, ob aus Sicht des Steuerpflichtigen der nationale Teilbetriebsbegriff oder das europäische Begriffsverständnis vorteilhaft ist, kann daher nicht pauschal beantwortet werden.¹²⁶ Tendenziell wird der europäische Teilbetriebsbegriff jedoch als weniger streng beurteilt.¹²⁷

Nachfolgend werden die voneinander abweichenden konstituierenden Teilbetriebsmerkmale des nationalen und des europäischen Rechts gegenübergestellt. Die Aussagekraft einer derartigen Gegenüberstellung ist indes beschränkt. Regelmäßig ergeben sich Unterschiede erst, wenn die abstrakten Definitionen zur Lösung auftretender Zweifelsfälle konkretisiert werden müssen. Ob ein Teilbetrieb vorliegt, wird daher in der Praxis häufig weniger von dem angewendeten Begriffsverständnis und seinen dogmatischen Feinheiten als vielmehr von der Konkretisierungsleistung des mit dem Einzelfall befassten Gerichts (Rechtsanwenders) abhängen.¹²⁸ Auf diese Weise verlagert sich die Problematik weitgehend von der rechtlichen Ebene auf die Sachverhaltsebene.

¹²⁶ Ebenso *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583 (600); *Mutscher*, in Frotzcher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 118; *Rode/Teufel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 20.11.

¹²⁷ *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 58; *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354 (362); *Herzig*, IStR 1994, 1.

¹²⁸ *Desens*, DStR-Beilage zu Heft 46/2010, 80 (83), mit Beispielen aus der Rechtsprechung des BFH und EuGH.

Tabelle 1: Übersicht über die wesentlichen Unterschiede zwischen dem nationalen und dem europäischen Teilbetriebsbegriff

Nationaler Teilbetriebsbegriff	Europäischer Teilbetriebsbegriff
Beurteilung aus Veräußerersicht	Z.T.: Beurteilung aus Erwerbersicht
Deutliche Abhebung der Tätigkeit des Teilbetriebs von der Tätigkeit des Restbetriebs erforderlich	Organisatorische Selbständigkeit des Teilbetriebs ausreichend
Teilbetriebe im Aufbau sind begünstigt.	Z.T.: Teilbetriebe im Aufbau sind nicht begünstigt.
Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen erforderlich	Übertragung sämtlicher (für die Funktionsfähigkeit bedeutsamer) aktiver und passiver Wirtschaftsgüter erforderlich
Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich	Dauerhafte und hinreichend abgesicherte Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter genügt
Freie Zuordnung von Verbindlichkeiten	Z.T.: Keine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten ohne direkten wirtschaftlichen Zusammenhang zum Teilbetrieb im Fall der Einbringung von Unternehmensteilen
Teilbetriebsfiktion für Mitunternehmeranteile und 100 %ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Fall der Auf- und Abspaltung	Keine Teilbetriebsfiktion

b. UmwStG 2006

Die Frage, wie der Begriff des Teilbetriebs im Rahmen des UmwStG 2006 auszulegen ist, wird nicht einheitlich beantwortet. Es stehen sich einerseits der nationale Teilbetriebsbegriff im Sinne der Rechtsprechung des BFH zu § 16 EStG und andererseits der Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie gegenüber. Dies erklärt sich insbesondere vor dem Hintergrund der mit dem SEStEG bewirkten Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts. Der Gesetzgeber wollte mit dem SEStEG nicht zuletzt auf die Änderung der Fusionsrichtlinie reagieren und die nationalen steuerlichen Vorschriften zur Umstrukturierung von Unternehmen an die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Entwicklungen und Vorgaben des europäischen Rechts anpassen.

sen.¹²⁹ Künftig sollten „europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische wie für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen anzuwenden“ sein.¹³⁰ Dies hat zu einer Verschiebung der wesentlichen auslegungsrelevanten Parameter geführt. Vor diesem Hintergrund ist streitig, ob der Teilbetriebsbegriff nunmehr einheitlich nach deutschem oder europäischem Begriffsverständnis auszulegen ist oder ob eine gespaltene Auslegung zu erfolgen hat.

aa. Meinungsstand

(1) Einheitliche Auslegung nach nationalem Begriffsverständnis

Da die Differenzierung zwischen inländischen Einbringungen (§ 20 UmwStG 1995) und Einbringungen in der EU (§ 23 UmwStG 1995) im neuen Recht aufgegeben worden ist, wird vereinzelt davon ausgegangen, dass der Teilbetriebsbegriff nunmehr einheitlich nach der Rechtsprechung zu § 16 EStG auszulegen ist.¹³¹ Der deutsche Gesetzgeber habe nicht zum Ausdruck gebracht, dass zwei unterschiedliche Teilbetriebsbegriffe anzuwenden sein sollten oder dass ausschließlich der europäische Teilbetriebsbegriff gelten solle. Zudem verstoße eine gespaltene Auslegung gegen europäisches Primärrecht, da der europäische Teilbetriebsbegriff teilweise enger sei als das nationale Begriffsverständnis, so dass in Einzelfällen nationale Vorgänge steuerneutral, sonst identische europäische Vorgänge hingegen nicht steuerneutral durchgeführt werden könnten.¹³²

Zum Teil wird die Theorie der einheitlichen Auslegung nach deutschem Begriffsverständnis dahingehend modifiziert, dass sich der Steuerpflichtige in den von der Fusionsrichtlinie erfassten Fällen auf den europäischen Teilbetriebsbegriff berufen kann, wenn sich dieser im Vergleich zum nationalen Teilbetriebsbegriff als günstiger darstellt.¹³³

¹²⁹ Vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/2710, 1 und 25.

¹³⁰ Vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/3369, 1.

¹³¹ Im Ergebnis wohl *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2763 (2764, Fn. 67), anders aber nunmehr in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 67 f.; *Hagemann/Jakob/Ropohl/Viebrock*, NWB-Sonderheft 1/2007, 34; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2011, 513 (516).

¹³² *Mutscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 120.

¹³³ *Mutscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 121.

(2) Einheitliche Auslegung nach europäischem Begriffsverständnis

Nach einer weit verbreiteten Auffassung gilt nunmehr im Grundsatz einheitlich der europäische Teilbetriebsbegriff.¹³⁴ Dafür wird zum einen die „systematische Integration“¹³⁵ des § 23 UmwStG 1995 in die Tatbestände der §§ 20, 21 UmwStG angeführt. Der Gesetzgeber habe die Fusionsrichtlinie in nationales Recht umsetzen wollen.¹³⁶ Ebenso werden die veränderte Überschrift zu § 20 UmwStG („Einbringung von Unternehmensteilen“), die der Terminologie der Fusionsrichtlinie entspricht, sowie die Regelungen in § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG, welche auf Art. 10 und 11 der Fusionsrichtlinie zurückgehen, ins Feld geführt.¹³⁷ Zudem wird auf die Gesetzesbegründung¹³⁸ verwiesen.¹³⁹ Nach dem EuGH-Urteil in der Rs. *Leur-Bloem*¹⁴⁰ sei der EuGH für die Auslegung einer EU-Richtlinie auch in rein nationalen Fällen zuständig, sofern ein Mitgliedstaat bei der Umsetzung einer Richtlinienbestimmung beschlossen habe, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleich zu behandeln.¹⁴¹ Schließlich führe eine gesplante Auslegung zu einer unzulässigen Inländer- oder Ausländerdiskriminierung, je nachdem, ob sich der Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie im Vergleich zum nationalen Teilbetriebsverständnis als enger oder weiter erweise.¹⁴²

(3) Modifizierte einheitliche Auslegung nach europäischem Begriffsverständnis (Auffassung der Finanzverwaltung)

Die Finanzverwaltung hat sich der einheitlichen Auslegung nach dem europäischen Begriffsverständnis im Grundsatz angeschlossen. In Rn. 15.02, 20.06 UmwStE 2011¹⁴³ wird auf die in Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie ent-

¹³⁴ *Dötsch/Pung*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 68; *Nitzschke*, in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 20 UmwStG Rn. 25.

¹³⁵ *Herlinghaus*, in *FS Meilicke*, 2010, 159 (175).

¹³⁶ *Clafß/Weggenmann*, *BB* 2012, 552 (554).

¹³⁷ *Blumers*, *BB* 2008, 2041 (2042); *ders.*, *DB* 2010, 1670 (1672).

¹³⁸ *BT-Drucks.* 16/3369, 1.

¹³⁹ *Weier*, *DStR* 2008, 1002 (1005).

¹⁴⁰ EuGH-Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – *Leur-Bloem*, *FR* 1997, 685.

¹⁴¹ *Weier*, *DStR* 2008, 1002 (1005).

¹⁴² *Clafß/Weggenmann*, *BB* 2012, 552 (554).

¹⁴³ *BMF* v. 11.11.2011, *BStBl.* I 2011, 1314.

haltene Definition des Teilbetriebs rekuriert. Indes greift sie zum Teil auf den nationalen Teilbetriebsbegriff zurück, indem darauf hingewiesen wird, dass zu einem Teilbetrieb alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen (sowie diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter) gehören.¹⁴⁴ Die Voraussetzungen des Teilbetriebs seien nach Maßgabe der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH¹⁴⁵ sowie des BFH¹⁴⁶ unter Zugrundelegung der funktionalen Betrachtungsweise aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers zu beurteilen. Die Teilbetriebsvoraussetzungen müssten zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen; ein Teilbetrieb im Aufbau sei nicht begünstigt (Rn. 15.02 UmwStE 2011).

Was die Übertragung des Teilbetriebs anbelangt, fordert die Finanzverwaltung in Rn. 15.07 UmwStE 2011,¹⁴⁷ dass sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtschaftlichen Grundsätzen zuordenbaren Wirtschaftsgüter – im Rahmen der Auf- oder Abspaltung bzw. Einbringung – übertragen werden.¹⁴⁸ Die Begründung wirtschaftlichen Eigentums reiche aus, die bloße Nutzungsüberlassung indes nicht. Nach Rn. 15.08 UmwStE 2011¹⁴⁹ besteht ein Spaltungshindernis, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt wird. Grundstücke müssten zivilrechtlich real bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses aufgeteilt werden. Ist eine reale Teilung des Grundstücks der übertragenden Körperschaft nicht zumutbar, bestünden aus Billigkeitsgründen im Einzelfall keine Bedenken, eine ideelle Teilung (Bruchteilseigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung unmittelbar nach der Spaltung ausreichen zu lassen. Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft, das weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Grundsätzen zuordenbaren Wirtschaftsgütern gehört, könne jedem der Teilbetriebe zugeordnet werden (Rn. 15.09 UmwStE 2011).¹⁵⁰

¹⁴⁴ Kritisch *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272.

¹⁴⁵ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

¹⁴⁶ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467.

¹⁴⁷ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

¹⁴⁸ Kritisch *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 15.02 und 15.07.

¹⁴⁹ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

¹⁵⁰ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

Rn. S.05 UmwStE 2011¹⁵¹ enthält eine Übergangsregelung: Bei Umwandlungen und Einbringungen ist es hinsichtlich des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen, abweichend von Rn. 15.02 ff., ausreichend, wenn die Anforderungen an den Begriff des Teilbetriebs im Sinne des BMF-Schreibens v. 16.8.2000¹⁵² sowie der Rn. 15.10 einschließlich der Rn. 15.07 bis 15.09 des Umwandlungssteuererlasses 1998¹⁵³ (UmwStE 1998) erfüllt werden. Dies gilt aber nur unter der zeitlichen Bedingung, dass der Umwandlungsbeschluss bzw. Abschluss des Einbringungsvertrags bis zum 31.12.2011 erfolgt ist.

Im Ergebnis lassen sich folgende Abweichungen zwischen dem Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie und dem vonseiten der Finanzverwaltung vertretenen europäischen Teilbetriebsbegriff festmachen:

Tabelle 2: Übersicht über die wesentlichen Unterschiede zwischen dem Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie und dem modifizierten europäischen Teilbetriebsbegriff der Finanzverwaltung

Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie	Modifizierter Teilbetriebsbegriff
Z.T.: Beurteilung aus Erwerbersicht	Beurteilung aus Veräußerersicht
Z.T.: Teilbetriebe im Aufbau sind begünstigt.	Teilbetriebe im Aufbau sind nicht begünstigt.
Übertragung sämtlicher (für die Funktionsfähigkeit bedeutsamer) aktiver und passiver Wirtschaftsgüter erforderlich	Übertragung sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen und der nach wirtschaftlichen Grundsätzen zuordenbaren Wirtschaftsgüter erforderlich
Dauerhafte und hinreichend abgesicherte Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter genügt	Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich

(4) Einheitliche Auslegung nach europäischem Begriffsverständnis unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Meistbegünstigung

Nach einer ebenfalls weit verbreiteten vermittelnden Auffassung soll nunmehr im Grundsatz der europäische Teilbetriebsbegriff gelten, da der Ge-

¹⁵¹ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

¹⁵² BStBl. I 2000, 1253.

¹⁵³ BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268.

setzgeber einheitliche Regelungen für inländische und grenzüberschreitende Umwandlungen habe schaffen wollen.¹⁵⁴ Es habe eine richtlinienkonforme Auslegung zu erfolgen.¹⁵⁵ Lediglich in den Fällen, in denen sich das nationale Begriffsverständnis als günstiger erweist (z.B. Übertragung nur der wesentlichen Betriebsgrundlagen, Erfassung von Teilbetrieben im Aufbau),¹⁵⁶ soll es dem Steuerpflichtigen freistehen, sich auf den innerstaatlichen Teilbetriebsbegriff zu berufen.¹⁵⁷ Dies folge bereits daraus, dass § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG mit den Regelungen über fiktive Teilbetriebe über die Fusionsrichtlinie hinausgehe. Zudem habe der Gesetzgeber die Spaltungsregelungen im Rahmen des SEStEG materiell unverändert lassen wollen.¹⁵⁸

(5) Gespaltene Auslegung

Nach anderer Auffassung ist zumindest in den von der Fusionsrichtlinie erfassten Fällen auf den europäischen Teilbetriebsbegriff abzustellen. Dies gelte jedoch nicht für Vorgänge, die nicht in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen. Dementsprechend erfolge eine gespaltene Auslegung,¹⁵⁹ d.h. das Tatbestandsmerkmal des Teilbetriebs werde zum „doppelsinnigen Begriff“.¹⁶⁰ Weder aus den Normen des UmwStG noch aus der Gesetzesbegründung zum SEStEG ergebe sich, dass der Gesetzgeber den Teilbetriebs-

¹⁵⁴ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 125; *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 59; *Asmus*, in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 61 bis 63; *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.4; *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft 41/2010, 80 (83).

¹⁵⁵ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 125.

¹⁵⁶ Ob Teilbetriebe im Aufbau nach der Fusionsrichtlinie begünstigt sind, ist streitig; vgl. oben unter IV. 2. a. bb. (1) (c).

¹⁵⁷ *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 271; *Schumacher/Neitz-Hackstein*, Ubg 2011, 409 (415); *Herlinghaus*, in FS Meilicke, 2010, 159 (175); *Menner*, in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 100; *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.5; *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354 (364). *Dötsch/Pung*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 67, bezeichnen diese Auffassung ablehnend als „Rosinentheorie“.

¹⁵⁸ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 125.

¹⁵⁹ *Schießl*, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 25; *Förster/Wendland*, BB 2007, 631 (632); wohl auch *Klingberg*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 UmwStG Rn. 53.

¹⁶⁰ *Blumers*, DB 2011, 2204 (2206).

begriff generell in Anlehnung an die Fusionsrichtlinie ausgelegt wissen wollen.¹⁶¹ Ein gesetzgeberischer Wille für eine materielle Änderung durch das SEStEG sei nicht ersichtlich. Eine „Überumsetzung“ der Fusionsrichtlinie im Sinne der EuGH-Entscheidungen in den Rs. *Leur-Bloem*¹⁶² und *Andersen og Jensen*¹⁶³ sei nicht beabsichtigt gewesen. Der Gesetzgeber habe die Fusionsrichtlinie nur in deren tatsächlichem Anwendungsbereich umsetzen wollen. Eine Geltung der Fusionsrichtlinie auch für innerstaatliche Sachverhalte habe nicht erreicht werden sollen. Anders als in den oben genannten EuGH-Entscheidungen habe der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zum SEStEG nicht auf eine Geltung der Fusionsrichtlinie auch in rein nationalen Fällen verwiesen und die Definition des Teilbetriebs nach der Fusionsrichtlinie nicht wortgleich in das UmwStG übernommen. Aus dem Hinweis des Gesetzgebers auf die Geltung der funktionalen Betrachtungsweise¹⁶⁴ lasse sich schließen, dass der Gesetzgeber weiterhin eine gespaltene Auslegung beabsichtigt habe.¹⁶⁵

bb. Eigene Auffassung

Das Tatbestandsmerkmal des Teilbetriebs bedarf der Auslegung anhand der klassischen Auslegungskriterien. Dabei soll aus Gründen der besseren Anschaulichkeit abstrakt auf die zuvor dargestellten Teilbetriebsbegriffe (nationales versus europäisches Begriffsverständnis) – als Zusammenfassung der verschiedenen Begriffsmerkmale – abgestellt werden.¹⁶⁶ Ungeachtet dessen müssen die einzelnen Aspekte der Teilbetriebsbegriffe anhand der klassischen Auslegungskriterien überprüft werden, wenn speziell diese im Einzelfall in Streit stehen. Letztlich wird sich die Beurteilung des einzelnen Streitfalls in der Praxis regelmäßig ohnehin mehr nach den Gesamtumstän-

¹⁶¹ *Schmitt*, DStR 2011, 1108 (1110); *ders.*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG/UmwG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 82; *Hörtnagl*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG/UmwG, 5. Aufl. 2009, § 15 UmwStG Rn. 59; *Widmann*, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. R 5.

¹⁶² EuGH-Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – *Leur-Bloem*, FR 1997, 685.

¹⁶³ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

¹⁶⁴ BT-Drucks. 16/2710, 42.

¹⁶⁵ *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG/UmwG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 83.

¹⁶⁶ Ähnlich *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 126.

den des Einzelfalls als nach dogmatisch herleitbaren Begriffsbestimmungen und deren Einzelmerkmalen richten.¹⁶⁷

(1) Wortlautauslegung

Der Wortlaut der betreffenden umwandlungssteuerrechtlichen Normen („Teilbetrieb“) lässt es zu, den Teilbetrieb entsprechend dem nationalen Begriffsverständnis als einen organisch geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gesamtbetriebs anzusehen, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Allerdings steht der Wortlaut dem Rückgriff auf das Begriffsverständnis der Fusionsrichtlinie – der Teilbetrieb 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 – ebenso wenig entgegen. Der Gesetzeswortlaut ist mithin unergiebig.

(2) Systematische Auslegung

Logisch-systematische Kriterien lassen ebenfalls keine abstrakte Entscheidung zugunsten des nationalen oder europäischen Teilbetriebsbegriffs zu. Das äußere System des UmwStG erlaubt keine Rückschlüsse, da der vierte Teil des UmwStG (insbesondere § 15 UmwStG) ebenso wie der sechste Teil (insbesondere § 20 UmwStG) und siebte Teil (§ 24 UmwStG) nach § 1 Abs. 1 bis 4 UmwStG sowohl für nationale als auch für grenzüberschreitende Umstrukturierungsmaßnahmen eröffnet ist.

(3) Teleologische Auslegung

Auch der Rückgriff auf teleologische Kriterien stellt sich letztlich – jedenfalls sofern auf die verschiedenen Teilbetriebsverständnisse als solche abgestellt wird – als unergiebig dar. Sowohl der nationale Teilbetriebsbegriff als auch der europäische Teilbetriebsbegriff werden dem Zweck der umwandlungssteuerrechtlichen Normen – Vermeidung einer Ertragsteuerbelastung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen – weitgehend gerecht. Denn auch mit der Fusionsrichtlinie wird das Ziel verfolgt, wettbewerbsneutrale

¹⁶⁷ *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft 46/2010, 80 (83).

steuerliche Regelungen zu schaffen, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des gemeinsamen Marktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.¹⁶⁸ Dies bedeutet allerdings nicht, dass nicht einzelne Merkmale des nationalen oder europäischen Teilbetriebsbegriffs vor dem Hintergrund der mit dem UmwStG verfolgten gesetzgeberischen Intention kritisch hinterfragt werden können. Dies betrifft insbesondere den nationalen Teilbetriebsbegriff, der im Ausgangspunkt Geltung für das gesamte Ertragsteuerrecht beansprucht (hat). So kann z.B. dem aus der Rechtsprechung zu § 16 EStG übernommenen Merkmal der Selbständigkeit im Sinne einer sachlichen Verselbständigung des Teilbetriebs vor dem Hintergrund der unterschiedlichen gesetzgeberischer Zwecksetzungen des § 16 EStG einerseits und der §§ 15, 20, 24 UmwStG andererseits im Umwandlungssteuerrecht nach der hier vertretenen Auffassung keine allzu große Bedeutung zukommen.¹⁶⁹ Auf diese Weise werden die Teilbetriebsanforderungen unter teleologischen Gesichtspunkten begrenzt.

Zugleich gewährleisten beide Teilbetriebsbegriffe aber die Einhaltung gewisser Mindestanforderungen an die zu übertragende Betriebseinheit. Zwar sprechen die oben genannten Gesetzeszwecke im Ausgangspunkt dafür, Umstrukturierungsschritte möglichst weitgehend an den steuerlichen Vergünstigungen teilhaben zu lassen und die Anforderungen an den Teilbetrieb herabzusetzen. Dies deckt sich mit der Forderung der Unternehmen nach einer möglichst wirtschaftsliberalen Auslegung umwandlungssteuerrechtlicher Tatbestände. Auf der anderen Seite handelt es sich bei den §§ 15, 20, 24 UmwStG aber um steuerliche Vergünstigungen, die aus steuersystematischen Gründen nicht zwingend geboten sind. Die umwandlungssteuerrechtlichen Tatbestände sind systematisch als Ausnahmenormen zum allgemeinen Ertragsteuerrecht anzusehen. Denn Umwandlungen und Einbringungen stellen regelmäßig Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfte dar.¹⁷⁰ Stille Reserven sind grundsätzlich immer dann zu realisieren, wenn sie die Sphäre eines Steuersubjekts verlassen.¹⁷¹ Hintergrund des Umwandlungssteuer-

¹⁶⁸ 1. Begründungserwägung zur Fusionsrichtlinie.

¹⁶⁹ Siehe dazu oben unter IV. 2. a. aa.

¹⁷⁰ So die umstrittene „Ausgangsthese“ der Finanzverwaltung im UmwStE 2011; vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 00.02; *Graw*, Ubg 2009, 691 (692); kritisch *Hageböke*, Ubg 2011, 689.

¹⁷¹ *Rödder*, in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2008, Einführung Rn. 1 und 2.

rechts ist die Erkenntnis, dass Umwandlungen idealiter dem Erhalt und der Verbesserung der Erwerbsgrundlagen dienen und nicht der Erzielung von Markteinkommen. Steuerrechtlich kann deshalb das Markteinkommensprinzip als Rechtfertigung dafür herangezogen werden, dass bei Umwandlungen trotz Vorliegens eines Umsatzaktes auf eine Realisierung verzichtet und ein Übergang der stillen Reserven im übertragenen Vermögen von einem auf das andere Steuersubjekt zu Buchwerten akzeptiert wird, so dass es erst bei der Realisation durch die übernehmende Gesellschaft zu einer Besteuerung kommt.¹⁷² Vor dem Hintergrund dieser systematischen Erwägungen ist dem Gesetzgeber aber ein weitreichender Spielraum bei der Ausgestaltung dieses ertragsteuerlichen Sonderrechts zuzuerkennen. Daher erscheint es gerechtfertigt, wenn beide Teilbetriebsdefinitionen eine Abgrenzung des zu begünstigenden Betriebsteils von einer bloßen Ansammlung von Einzelwirtschaftsgütern vornehmen. Denn nur dann kann letztlich von einer betriebswirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierung des Unternehmens zur langfristigen Steigerung seiner Produktivität oder Wettbewerbsfähigkeit – im Gegensatz zu einem verkappten Abverkauf einzelner Wirtschaftsgüter – gesprochen werden.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass sich der nationale Teilbetriebsbegriff und der europäische Teilbetriebsbegriff ähneln. Beide gewährleisten die Einhaltung gewisser Mindestanforderungen an den Teilbetrieb, dürfen aber aus teleologischen Gründen auch keine allzu großen Hürden für die steuerliche Begünstigung einer Umstrukturierung aufstellen. Da weder der nationale noch der europäische Teilbetriebsbegriff offensichtlich günstiger oder zielgenauer ist, kann keinem der beiden Teilbetriebsverständnisse aus teleologischen Gründen der Vorzug gegeben werden.

(4) Historische Auslegung

Im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte der betreffenden umwandlungssteuerrechtlichen Normen ist zu beachten, dass der Gesetzgeber mit dem UmwStG in der Fassung des SEStEG eine Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts bewirken wollte. Rein innerstaatliche Sachverhalte und unter die Fusionsrichtlinie fallende Sachverhalte sollten gleichbehandelt werden.¹⁷³ Diese Erwägung betrifft indes in erster Linie den sachlichen

¹⁷² Rödder, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, Einführung Rn. 3; ähnlich Neumann, EStB 2002, 437 (439).

¹⁷³ Vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/3369, 1.

und persönlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuerrechts (§ 1 UmwStG). Sowohl die einer nationalen Umwandlung vergleichbaren ausländischen Vorgängen (§ 1 Abs. 1 und 3 UmwStG) als auch Rechtssubjekte mit (Wohn-)Sitz im EU- bzw. EWR-Ausland (§ 1 Abs. 2 und 4 UmwStG) sind nunmehr begünstigt. Die Entstehungsgeschichte der betreffenden Normen in der Fassung des SEStEG deutet jedoch nicht darauf hin, dass auch der Begriff des Teilbetriebs, der im Anwendungsbereich des UmwStG 1995 – außerhalb des § 23 – nach nationalem Begriffsverständnis ausgelegt wurde, durch das SEStEG europäisiert werden sollte. Demnach kann die historische Auslegung nicht dazu dienen, dem europäischen Teilbetriebsbegriff Vorrang vor dem nationalen Begriffsverständnis einzuräumen.

(5) Zwischenergebnis

In Anwendung der klassischen Auslegungskriterien kann der in den §§ 15, 20, 24 UmwStG verwendete Begriff des Teilbetriebs sowohl im Sinne des nationalen Begriffsverständnisses als auch im Sinne der Definition der Fusionsrichtlinie ausgelegt werden. Aus Gründen der Kontinuität des Rechts und der Rechtssicherheit spricht daher vieles dafür, im Grundsatz auf die klassische ertragsteuerliche Definition zurückzugreifen und unter einem Teilbetrieb einen organisch geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gesamtbetriebs, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist, zu verstehen.

(6) Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung

(a) Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung

Besonderheiten ergeben sich indes durch den Einfluss des Europarechts in Gestalt der Fusionsrichtlinie. Nach allgemeinen Grundsätzen ist im Falle einer Kollision von nationalem Recht und Europarecht die nationale Vorschrift unanwendbar, d.h. es besteht im Grundsatz ein Anwendungsvorrang des Europarechts.¹⁷⁴ Dieser Anwendungsvorrang des Europarechts gilt auch für das europäische Sekundärrecht in Gestalt von Richtlinien. Daher ist das nationale Recht gemeinschaftsrechtskonform – insbesondere richtlinienkonform –

¹⁷⁴ BVerfG-Beschluss v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, NJW 1988, 1459 (1462); *Jarass*, NJW 1990, 2420 (2421).

auszulegen.¹⁷⁵ Nach vorzugswürdiger Auffassung kommt der richtlinienkonformen Auslegung kein Vorrang vor den nationalen Auslegungskriterien zu. Die richtlinienkonforme Auslegung stellt keine originäre Auslegungsmethode dar, vielmehr ist das Ergebnis der Auslegung nach den nationalen Auslegungskriterien mit Hilfe der richtlinienkonformen Auslegung zu überprüfen, ohne dass die richtlinienkonforme Auslegung die Grenzen der nationalen Auslegungskriterien erweitert.¹⁷⁶

Eine richtlinienkonforme Auslegung kommt jedoch nur insoweit in Betracht, wie der Anwendungsbereich der Richtlinie reicht. Der Anwendungsvorrang des Europarechts gilt nur, soweit überhaupt ein Konkurrenzverhältnis zwischen nationalem Recht und Europarecht besteht. Dementsprechend hat der EuGH in der Rechtssache *ICI*¹⁷⁷ ausgeführt, dass ein nationales Gericht in einem Rechtsstreit, der einen nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallenden Sachverhalt betrifft, weder verpflichtet ist, seine Rechtsvorschriften gemeinschaftsrechtskonform auszulegen, noch, sie unangewendet zu lassen. Gemäß Art. 1 der Fusionsrichtlinie gilt diese nur für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten im Sinne des Art. 3 der Fusionsrichtlinie beteiligt sind, sowie für Verlegungen des Sitzes einer SE oder einer SCE von einem Mitgliedstaat in den anderen. Neben der Beteiligung von Körperschaften setzt die Fusionsrichtlinie damit vor allem einen grenzüberschreitenden Sachverhalt voraus. In rein nationalen Umwandlungsvorgängen (und grenzüberschreitenden Umstrukturierungen ohne Beteiligung von Kapitalgesellschaften) gelangt die Fusionsrichtlinie nicht zur Anwendung. Vor diesem Hintergrund hat in nicht grenzüberschreitenden Sachverhalten auch keine richtlinienkonforme Auslegung zu erfolgen. Die Auffassung von *Blumers*,¹⁷⁸ der in einer Norm verwandte Begriff könne nicht – je nach Herkunft der Beteiligten – unterschiedlich ausgelegt werden, geht daher fehl. Ähnliches gilt für den Hinweis *Herzigs*,¹⁷⁹ es sei gänzlich ungewöhnlich, wenn innerhalb desselben Paragraphen eines Gesetzes demselben Begriff zwei unterschied-

¹⁷⁵ BFH-Urteil v. 21.3.1996 – XI R 36/95, BStBl. II 1996, 399; BFH-Urteil v. 23.10.2003 – V R 48/01, BStBl. II 2004, 196.

¹⁷⁶ *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 242 ff., m.w.N.

¹⁷⁷ EuGH-Urteil v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-04695, Rn. 34.

¹⁷⁸ BB 2011, 2204 (2206).

¹⁷⁹ IStR 1994, 1 (5).

liche Bedeutungen beigelegt würden.¹⁸⁰ Dies mag zutreffen, spricht jedoch nicht gegen eine aus Rechtsgründen gebotene gespaltene Auslegung.

(b) Keine überschießende Richtlinienumsetzung

Dem steht die Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *Leur-Bloem*¹⁸¹ und *Andersen og Jensen*¹⁸² nicht entgegen. Danach ist der Gerichtshof nach Art. 267 AEUV für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts zuständig, wenn dieses den fraglichen Sachverhalt zwar nicht unmittelbar regelt, aber der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Bestimmungen einer Richtlinie in nationales Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleich zu behandeln, und deshalb seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften an das Gemeinschaftsrecht angepasst hat. Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, um insbesondere zu verhindern, dass es zu Benachteiligungen der eigenen Staatsangehörigen oder zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, so bestehe ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um Auslegungsunterschiede zu vermeiden. In einem solchen Fall sei es jedoch im Rahmen der in Art. 267 AEUV vorgesehenen Verteilung der Rechtsprechungsaufgaben zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH allein Sache des nationalen Gerichts, die genaue Tragweite der Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen; die Zuständigkeit des EuGH beschränke sich auf die Prüfung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen.

Eine derartige Anpassung des nationalen Rechts an eine Bestimmung der Fusionsrichtlinie ist im Hinblick auf den Teilbetriebsbegriff jedoch nicht erfolgt.¹⁸³ Eine überschießende Richtlinienumsetzung liegt nur vor, wenn der nationale Gesetzgeber einen Unionsrechtsakt (durch Bezugnahme oder Schaffung einer inhaltsgleichen Regelung) auf nicht harmonisierte Berei-

¹⁸⁰ Ebenso *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, 240.

¹⁸¹ EuGH-Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – *Leur-Bloem*, FR 1997, 685.

¹⁸² EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

¹⁸³ *Schmitt*, in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, *UmwStG/UmwG*, 5. Aufl. 2009, § 20 *UmwStG* Rn. 83; *Widmann*, in *Widmann/Mayer*, *UmwG/UmwStG*, § 20 *UmwStG* Rn. R5.

che erstreckt.¹⁸⁴ Dementsprechend ist in dem der Rs. *Leur-Bloem* zugrunde liegenden Sachverhalt der aus der Fusionsrichtlinie stammende Begriff „Austausch von Anteilen“ (Art. 2 lit. e der Fusionsrichtlinie) in das niederländische Einkommensteuergesetz übernommen und auf vergleichbare, rein innerstaatliche Sachverhalte ausgedehnt worden. Der Rs. *Andersen og Jensen* liegt eine Fassung des dänischen Fusionssteuergesetzes zugrunde, die die Teilbetriebsdefinition der Fusionsrichtlinie (Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie) wörtlich wiedergegeben hat. Hingegen entstammt der Begriff des Teilbetriebs im Sinne des UmwStG nicht originär dem Gemeinschaftsrecht, sondern hat eine rund 80-jährige Tradition im deutschen Ertragsteuerrecht, die in die Zeit vor Erlass der Fusionsrichtlinie und erst recht vor der Reformierung des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG zurückreicht.¹⁸⁵ Ebenso wenig enthält das deutsche Umwandlungssteuerrecht eine der Fusionsrichtlinie entsprechende Definition des Teilbetriebs. Die auch von *Neumann*¹⁸⁶ als Vertreter der Finanzverwaltung angeregte Übernahme des europäischen Teilbetriebsbegriffs im Wege der Gesetzesänderung ist gerade nicht erfolgt. Demnach ist keine „Überumsetzung“ zu verzeichnen. Es reicht nicht aus, dass der Gesetzgeber mit dem SEStEG nicht zuletzt auf die Änderung der Fusionsrichtlinie reagieren wollte.¹⁸⁷ Ebenso wenig genügt es, wenn sich der Gesetzgeber dafür entschieden hat, dass „künftig europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische wie für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen anzuwenden“¹⁸⁸ sind. Die angestrebte Gleichbehandlung rein innerstaatlicher Sachverhalte mit den unter die Fusionsrichtlinie fallenden Sachverhalten ist allein auf die Europäisierung des Anwendungsbereichs des UmwStG zu beziehen.¹⁸⁹ Dafür spricht, dass der Gesetzgeber die Gleichbehandlung im Zusammenhang mit dem Ziel der Schaffung eines geschlossenen zukunftsfähigen steuerlichen Umstrukturierungsrechts, das sich auch für die zukünftige Weiterentwicklung des Ge-

¹⁸⁴ *Karpenstein*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Band II, Art. 267 AEUV Rn. 21.

¹⁸⁵ Vgl. *Thömmes*, in FS Widmann, 2000, 583.

¹⁸⁶ EStB 2002, 437 (441).

¹⁸⁷ Vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/2710, 1.

¹⁸⁸ Vgl. Gesetzentwurf, BT-Drucks. 16/2710, 25; Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/3369, 1.

¹⁸⁹ Ähnlich *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 UmwStG Rn. 83.

sellschaftsrechts öffnet, erwähnt.¹⁹⁰ Zudem wurde bereits vor Inkrafttreten des SEStEG mehrheitlich – wenngleich nicht vonseiten der Steuerverwaltung – die Auffassung vertreten, dass für nicht von der Fusionsrichtlinie erfasste Sachverhalte (§ 20 UmwStG 1995) der klassische Teilbetriebsbegriff maßgebend sei, wohingegen für grenzüberschreitende Sachverhalte (§ 23 UmwStG 1995) auf die Definition der Fusionsrichtlinie zurückgegriffen werden müsse. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber dies ändern wollte.¹⁹¹ Rückschlüsse aus der – knapp fünf Jahre nach Verabschiedung des SEStEG verlautbarten – Verwaltungsauffassung sind nicht tragfähig.¹⁹²

Des Weiteren ist zu beachten, dass die Anwendung der *Leur-Bloem*- und *Andersen og Jensen*-Grundsätze allein dazu führen würde, eine Zuständigkeit des EuGH für Vorabentscheidungen bejahen zu können. Die genannte Rechtsprechung hat ihre Anknüpfung primär im Verfahrensrecht, nämlich bei der Frage der Zuständigkeit des EuGH für ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV und der damit verbundenen Auslegungskompetenz. Hieraus folgt indes nicht, dass das nationale Gericht den Rechtsstreit auch in nicht unter die Fusionsrichtlinie fallenden Sachverhaltskonstellationen vorlegen muss. Es ist nämlich allein Sache der mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichte, im Hinblick auf die Besonderheiten der einzelnen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass ihres Urteils als auch die Erheblichkeit der dem EuGH von ihnen vorgelegten Fragen zu beurteilen.¹⁹³ Dementsprechend kann aus der Judikatur des EuGH keine Pflicht des nationalen Gerichts zur europarechtskonformen Auslegung in rein innerstaatlichen Sachverhalten hergeleitet werden.

(c) Inländerdiskriminierung

Ein anderes Ergebnis lässt sich auch nicht aus dem Gesichtspunkt der sog. Inländerdiskriminierung (umgekehrte Diskriminierung) herleiten. Damit wird das Phänomen umschrieben, dass das Gemeinschaftsrecht bei grenz-

¹⁹⁰ Gesetzentwurf, BT-Drucks. 16/2710, 25; Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/3315, 2.

¹⁹¹ Vgl. *Widmann*, in *Widmann/Mayer*, *UmwG/UmwStG*, § 20 UmwStG Rn. R5.

¹⁹² A.A. *Blumers*, BB 2011, 2204 (2206).

¹⁹³ EuGH-Urteil v. 18.10.1990 – Rs. C-297/88 und C-197/89 – *Dzodzi*, Slg. 1990, I-3763, Rn. 33 und 34; EuGH-Urteil v. 8.11.1990 – Rs. C-231/89 – *Gmurzynska-Bscher*, Slg. 1990, I-4003, Rn. 18 und 19; EuGH-Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – *Leur-Bloem*, FR 1997, 685, Rn. 24.

überschreitenden Sachverhalten unter gewissen Umständen eine Behandlung von Ausländern bewirkt, die für diese günstiger ist als die Behandlung, die Inländern bei rein inländischen Sachverhalten nach nationalem Recht zukommt.¹⁹⁴ Sofern eine ursprünglich nicht zwischen In- und Ausländern differenzierende Norm durch Vorschriften anderer Rechtsordnungen überlagert wird, spricht man von indirekter Inländerdiskriminierung.¹⁹⁵ Zwar kommt es vor dem Hintergrund der oben dargestellten gespaltenen Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Begriffs des Teilbetriebs zu einer derartigen Benachteiligung inländischer Umwandlungen (und der beteiligten Rechtsträger) im Vergleich zu grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen (und der beteiligten Rechtsträger), sofern die Anforderungen des dann anzuwendenden nationalen Teilbetriebsbegriffs über die des europäischen Teilbetriebsbegriffs hinausgehen. Hierin liegt jedoch – entgegen einer auf der Hand liegenden Vermutung¹⁹⁶ – weder einen Verstoß gegen Europarecht noch gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

(aa) Europarecht

Wenngleich die Inländerdiskriminierung dem Gedanken des Binnenmarkts (Art. 26 AEUV) zuwiderlaufen dürfte,¹⁹⁷ scheidet ein Verstoß gegen das Europarecht aus, da sowohl die Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten als auch das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV nach ständiger Rechtsprechung des EuGH keine Anwendung auf interne Sachverhalte finden.¹⁹⁸ Dies gilt auch für den Fall der umgekehrten Diskriminierung.¹⁹⁹ Ein zunächst rein innerstaatlicher Sachverhalt gelangt nicht dadurch in den Anwendungsbereich des AEUV, dass ein ausländischer Unionsbürger gegenüber einem Staatsangehörigen aufgrund des Unionsrechts bevorzugt werden muss. Eine unterschiedliche Behandlung aufgrund des Zusammentreffens

¹⁹⁴ Schilling, JZ 1994, 8.

¹⁹⁵ Riese/Noll, NVwZ 2007, 516 (517). Dagegen liegt eine direkte Diskriminierung vor, wenn der Gesetzgeber eines Mitgliedstaats gezielt Ausländer bevorzugt oder Inländer benachteiligt.

¹⁹⁶ Claß/Weggenmann, BB 2012, 552 (554).

¹⁹⁷ Vgl. Riese/Noll, NVwZ 2007, 516 (519).

¹⁹⁸ Vgl. z.B. EuGH-Urteil v. 16.2.1995 – Rs. C-29-35/94 – *Aubertin u.a.*, Slg. 1995, I-301.

¹⁹⁹ Forsthoff, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Band I, Art. 18 AEUV Rn. 54 ff.; Gundel, DVBl 2007, 269 (270).

zweier Rechtsordnungen wird nicht als Diskriminierung verstanden.²⁰⁰ Damit stellt sich das Phänomen der Inländerdiskriminierung als gemeinschaftsrechtlich irrelevant dar oder anders ausgedrückt: „Das Gemeinschaftsrecht kann die so aufgeworfene Diskriminierung nicht selbst lösen.“²⁰¹

(bb) Verfassungsrecht

Darüber hinaus ist in der Inländerdiskriminierung aber auch keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) zu sehen. Zwar ist der allgemeine Gleichheitssatz nach teilweise vertretener Auffassung auch dann anzuwenden, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte aufgrund nationaler Regelungen, die zwingende Vorgaben des Gemeinschaftsrechts umsetzen, bessergestellt werden.²⁰² So misst z.B. der österreichische Verfassungsgerichtshof die Inländerdiskriminierung in ständiger Rechtsprechung am Maßstab des Gleichheitssatzes.²⁰³ Gleiches gilt für das italienische Verfassungsgericht („Corte costituzionale“).²⁰⁴ Und mit der Anwendbarkeit des Gleichheitssatzes soll regelmäßig dessen Verletzung einhergehen.²⁰⁵ Nach der Gegenauffassung ist die Anwendbarkeit des Art. 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf die Beteiligung unterschiedlicher Gesetzgeber bzw. das Vorliegen unterschiedlicher Sachverhalte jedoch abzulehnen.²⁰⁶ So ist die Inländerdiskriminierung nach der Rechtsprechung des BFH²⁰⁷ nicht auf die deutsche

²⁰⁰ *Von Bogdandy*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Band I, Art. 45 AEUV Rn. 54, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH.

²⁰¹ *Rieger*, DÖV 2006, 685; ähnlich *Schilling*, JZ 1994, 8 (9).

²⁰² *Schilling*, JZ 1994, 8; *Riese/Noll*, NVwZ 2007, 516 (520); *Bullinger*, IStR 2005, 370 (375); *Osterloh*, in Sachs, GG, 6. Aufl. 2011, Art. 3 Rn. 71; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, GG, 12. Aufl. 2012, Art. 3 Rn. 74; *Heun*, in Dreier, GG, 2. Aufl. 2004, Art. 3 Rn. 11; differenzierend *Gubelt*, in von Münch/Kunig, GG, 5. Aufl. 2000, Art. 3 Rn. 4a; *Rieger*, DÖV 2006, 685.

²⁰³ VfGH v. 15.12.2004 – G 79/04 u.a., Umdruck 13 f.

²⁰⁴ Corte costituzionale v. 30.12.1997 – No 443, RIDPC 1998, 246.

²⁰⁵ Vgl. *Gundel*, DVBl 2007, 269 (273).

²⁰⁶ *Streinz*, in Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 18 AEUV Rn. 67; *Gundel*, DVBl 2007, 269, der eine Lösung des Problems über die Freiheitsrechte befürwortet; ähnlich *Starck*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 3 Abs. 1 Rn. 233.

²⁰⁷ BFH-Urteil v. 15.7.2005 – I R 21/04, BStBl. II 2005, 716; BFH-Urteil v. 18.9.2003 – I R 13/08, BFH/NV 2009, 1613; BFH-Urteil v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871.

Hoheitsgewalt zurückzuführen, sondern auf die Gemeinschaftsrechtsordnung und die Maßnahme eines vom nationalen Gesetzgeber abweichenden Hoheitsträgers. Sie sei damit das Ergebnis des noch unvollkommenen Binnenmarktes unter Anwendung von Normen unterschiedlicher Normsetzer. Durch die Umsetzung von Gemeinschaftsrecht geschaffene Ungleichbehandlungen innerstaatlicher Sachverhalte könnten nicht dem nationalen Gesetzgeber zugerechnet werden, da dieser lediglich gemeinschaftsrechtliche Vorgaben in die nationale Rechtsordnung zu übernehmen habe. Art. 3 Abs. 1 GG gewährleiste keine unbedingte steuerliche Gleichbehandlung von deutschen und ausländischen Verhältnissen, da es bereits an vergleichbaren Sachverhalten fehle. Es sei dem nationalen Gesetzgeber unbenommen, solche Sachverhalte in unterschiedlicher Weise zu besteuern.

Der letztgenannten Auffassung ist zu folgen. Wenngleich auch der deutsche Gesetzgeber das europäische Primär- und Sekundärrecht durch die Übertragung von Hoheitsrechten (Art. 23 GG) letztlich mitverantwortet,²⁰⁸ spricht das vom BFH angeführte Argument der Verantwortung verschiedener Gesetzgeber gegen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Zudem unterscheiden sich die vom Gemeinschaftsrecht erfassten Sachverhalte im Hinblick auf die Beteiligung mehrerer Rechtsordnungen und die Berührung der Steuerinteressen mehrerer Mitgliedstaaten von den rein nationalen Sachverhalten.²⁰⁹ So ergibt sich aus Art. 1 der Fusionsrichtlinie zwingend, dass Vorgänge, die sich zwischen Gesellschaften ein und desselben Staates abspielen, vom Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie ausgenommen sind. Dahinter steht die Vorstellung der EU-Kommission, dass für rein nationale Umstrukturierungen eine Regelung auf europäischer Ebene nicht notwendig ist. Schließlich lässt sich dieses Ergebnis aus einer Rechtsfolgenbetrachtung gewinnen: Die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG in den Fällen der Inländerdiskriminierung würde mit dem Verlust nationaler Gestaltungsautonomie in Bereichen einhergehen, in denen das Gemeinschaftsrecht keine Geltung beansprucht. Der Gleichheitssatz könnte eine mechanische Anpassungspflicht im Sinne einer Vollharmonisierung – und damit in kompetenzieller Hinsicht eine Zuständigkeit des EuGH in rein nationalen Sachverhalten – auslösen.²¹⁰ Dies erscheint nicht gerechtfertigt.

²⁰⁸ *Gundel*, DVBl 2007, 269 (272).

²⁰⁹ *Gundel*, DVBl 2007, 269 (272).

²¹⁰ *Gundel*, DVBl 2007, 269 (272, 273, 274).

(7) Insbesondere: Kritische Würdigung der Verwaltungsauffassung

(a) Umfassender Rückgriff auf das europäische Teilbetriebsverständnis

Vor dem Hintergrund des oben gefundenen Ergebnisses ist der – in dieser Form sicher nicht vorhersehbare²¹¹ – umfassende Rückgriff der Finanzverwaltung auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie in sämtlichen Spaltungs- und Einbringungskonstellationen abzulehnen. Im Gesetz findet dieser Ansatz keine Stütze. Im Wege der richtlinienkonformen Auslegung gelangt der europäische Teilbetriebsbegriff nur dann zur Anwendung, wenn der Geltungsbereich der Fusionsrichtlinie eröffnet ist, nicht aber in rein nationalen Sachverhalten. Es drängt sich der Eindruck auf, dass die Finanzverwaltung die Europäisierung des UmwStG durch das SEStEG zum Anlass genommen hat, der tradierten Teilbetriebsdogmatik des BFH die Gefolgschaft zu verweigern und das europäische Teilbetriebsverständnis „durch die Hintertür“ im deutschen Umwandlungssteuerrecht zu etablieren.²¹²

(b) Vermengung der verschiedenen Teilbetriebsbegriffe

Ungeachtet dessen kann der Auffassung der Finanzverwaltung aber auch in den fusionsrichtlinienrelevanten Fällen nicht uneingeschränkt gefolgt werden. Dies gilt zum einen für den Rückgriff auf den Begriff der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen²¹³ und dessen Einbeziehung in den europäischen Teilbetriebsbegriff.²¹⁴ Das Erfordernis der Übertragung sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen entstammt dem nationalen Begriffsverständnis und lässt sich der Fusionsrichtlinie in ihrer Auslegung durch den EuGH nicht entnehmen. Hingegen dürfte der Begriff der nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter²¹⁵ – darunter lassen sich letztlich auch die wesentlichen Betriebsgrundlagen subsumieren – zwar auf die Rechtsprechung des EuGH²¹⁶ zurückzuführen sein,

²¹¹ *Beutel*, in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.3.

²¹² Siehe *Neumann*, EStB 2002, 437 (441), der sich schon im Jahr 2002 für eine Übernahme der Teilbetriebsdefinition der Fusionsrichtlinie und eine „ganzheitliche Betrachtung des beleuchteten Unternehmensteils“ ausgesprochen hat.

²¹³ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 15.02.

²¹⁴ *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 15.02.

²¹⁵ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 15.02.

²¹⁶ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

wonach alle zum Teilbetrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übertragen werden müssen.²¹⁷ Allerdings erscheint es im Hinblick auf die besondere Betonung des Kriteriums der Funktionsfähigkeit durch den EuGH²¹⁸ gerechtfertigt, nur solche Wirtschaftsgüter in die Betrachtung einzubeziehen, die für die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs von Bedeutung sind.²¹⁹ Dies spricht dafür, dass es nicht der Übertragung sämtlicher nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbarer – aber jederzeit wiederbeschaffbarer – Wirtschaftsgüter bedarf. Darüber hinaus ist nicht verständlich, warum die Finanzverwaltung die bloße Nutzungsüberlassung unter Hinweis auf das BFH-Urteil v. 7. April 2010²²⁰ nicht ausreichen lassen will.²²¹ Nach vorzugswürdiger Auffassung setzt die Fusionsrichtlinie eben keine Übertragung des Eigentums an den funktional bedeutsamen Wirtschaftsgütern des Teilbetriebs voraus. Zudem ist das zitierte BFH-Judikat, wonach es an der Übertragung eines Teilbetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 fehlen soll, wenn einzelne funktional wesentliche Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält, zum nationalen Teilbetriebsverständnis ergangen. Der allein im Wege eines obiter dictum geäußerten Einschätzung des BFH, eine Teilbetriebsübertragung setze nach der Fusionsrichtlinie ebenfalls grundsätzlich die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus, kann nicht gefolgt werden. Schließlich erscheint die vonseiten der Finanzverwaltung – im Einklang mit einer weit verbreiteten Auffassung – befürwortete Nichtbegünstigung von Teilbetrieben im Aufbau europarechtlich nicht zwingend. Wenngleich die praktische Bedeutung derartiger Betriebseinheiten eher gering sein dürfte,²²² lässt sich der Begünstigungsausschluss aus teleologischen Gründen nicht rechtfertigen.²²³

²¹⁷ Patt, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 93; Schumacher/Bier, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272.

²¹⁸ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

²¹⁹ Gl.A. Schumacher/Bier, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272.

²²⁰ I R 96/08, BStBl. II 2011, 467.

²²¹ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 15.07.

²²² Vgl. Schell/Krohn, DB 2012, 1119.

²²³ Siehe dazu oben unter IV. 2. a. bb. (1) (c).

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Verwaltungsauffassung als nicht sachgerechte Vermengung der verschiedenen Teilbetriebsbegriffe dar, was zudem aus der gleichzeitigen Verweisung auf Judikate des BFH²²⁴ (zum nationalen Begriffsverständnis) und des EuGH²²⁵ (zum europäischen Begriffsverständnis) deutlich wird. Die Finanzverwaltung folgt im Ausgangspunkt dem europäischen Begriffsverständnis, hat den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie aber nach Art der „Rosintheorie“ um verschiedene, dem nationalen Begriffsverständnis entlehnte Anforderungen „angereichert“. Aus dieser „ganzheitlichen Betrachtung“²²⁶ resultieren zahlreiche Verschärfungen,²²⁷ die allein durch den Rückgriff auf den europäischen Teilbetriebsbegriff nicht gerechtfertigt werden können und die daher über den europarechtlich zulässigen Rahmen hinausgehen. Im Hinblick auf diesen Ausgangsbefund stellen sich (allein) die im UmwStE 2011 vorgesehenen Übergangsregelungen als sachgerecht und unter Vertrauensschutzgesichtspunkten geboten dar.

(c) Fehlende Rechtssicherheit und Praktikabilität

Schließlich ist die Praxistauglichkeit der Verwaltungsverlautbarung kritisch zu beurteilen. So stellt sich insbesondere die Frage, wie der wirtschaftliche Zusammenhang, nach dem die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem Teilbetrieb erfolgen soll, zu bestimmen ist. Der Begriff des nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsguts wird weitgehend als unklar angesehen.²²⁸ Eine Erläuterung der Finanzverwaltung fehlt, allenfalls Rn. 15.09 UmwStE 2011 deutet darauf hin, dass es im Ausgangspunkt auf den (dauerhaften) Nutzungszusammenhang ankommt.²²⁹ Auch in der Literatur wird zum Teil auf den Funktionszusammenhang aktiver Wirtschaftsgüter und den Veranlassungszusammenhang passiver Wirtschaftsgüter abgestellt.²³⁰

²²⁴ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467.

²²⁵ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

²²⁶ *Neumann*, EStB 2002, 437 (441).

²²⁷ *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.24.

²²⁸ *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272; *Hötzel/Kaesler*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 325; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1121); *Kahle/Vogel*, in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 12.125.

²²⁹ Ähnlich *Feldgen*, Ubg 2012, 459 (462).

²³⁰ *Schell/Krohn*, DB 2012, 119 (1121).

Dem dürfte zuzustimmen sein. Nach anderer Auffassung erfordert die Prüfung eine über den reinen Nutzungs- und Veranlassungszusammenhang hinausgehende Wertung,²³¹ wobei offenbleibt, nach welchen Maßstäben die wertende Betrachtung zu erfolgen hat. Schließlich soll auf die zur Abgrenzung von (notwendigem) Privatvermögen und Betriebsvermögen entwickelten Grundsätze rekurriert werden können.²³² Wirtschaftsgüter seien einem Teilbetrieb dann zuzuordnen, wenn sie diesem spezifisch in dem Sinne dienen, dass sie objektiv erkennbar nur zum unmittelbaren Einsatz im Teilbetrieb bestimmt seien.²³³ Dies erscheint zu weitgehend. Mit dieser Abgrenzungsproblematik einher geht die Frage, welche Wirtschaftsgüter überhaupt noch frei zugeordnet werden können: Zum sog. neutralen Vermögen sollen z.B. Wirtschaftsgüter des gewillkürtes Betriebsvermögens, der Bank- und Kassenbestand, Cash-Pool-Forderungen und -Verbindlichkeiten sowie Standard-IT gehören.²³⁴ Die Einengung des neutralen Vermögens, insbesondere die eingeschränkte Zuordenbarkeit von Verbindlichkeiten, erschwert Wertanpassungen zur Herstellung bestimmter Beteiligungsquoten, z.B. im Fall einer nichtverhältnismäßigen Spaltung.²³⁵ Rechtssichere Gestaltungen sind auf der Grundlage der Verwaltungsverlautbarung jedenfalls nicht möglich. Die Finanzverwaltung sollte daher ihre Auffassung konkretisieren. Es ist nicht Aufgabe des Rechtsanwenders, Verwaltungsvorschriften, die ihrerseits der Auslegung des Gesetzes dienen sollen, zu interpretieren, um sie überhaupt erst handhabbar zu machen.

Die Praxis wird sich derweil mit Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft oder der Verwendung von sog. Catch-all-Klauseln bzw. Auffangklauseln in den Übertragungsverträgen helfen müssen.²³⁶ Durch im Vorfeld der Umstrukturierung gestellte Auskunftsanträge kann der Umfang der zu übertragenden Wirtschaftsgüter proaktiv mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden. Hingegen gewährleisten die von der zivilgerichtlichen

²³¹ *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 272.

²³² *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.24; ähnlich *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 15.02 und 15.07.

²³³ BFH-Urteil v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399.

²³⁴ *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1121); *Rödler/Rogall*, Ubg 2012, 753 (756).

²³⁵ *Schneider/Ruoff/Sistermann*, FR 2012, 1 (6).

²³⁶ *Hötzel/Kaesler*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 325; *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.7; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1122).

Rechtsprechung²³⁷ für zulässig erachteten Catch-all-Klauseln, dass der Spaltungs- und Übernahmevertrag (§ 126 UmwG) bzw. Einbringungsvertrag alle relevanten Wirtschaftsgüter erfasst.²³⁸ Im Fall der Spaltung gehen diese Vermögensgegenstände gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG im Zeitpunkt der Eintragung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger über. Im Fall der Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge kann die Übertragung der im schuldrechtlichen Vertrag oder in den Anlagen nicht einzeln aufgeführten und dementsprechend nicht übertragenen Wirtschaftsgüter, die später – z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung – als wesentliche Betriebsgrundlagen oder wirtschaftlich zuordenbaren Wirtschaftsgüter identifiziert werden, nachgeholt werden.

Im Anwendungsbereich des § 15 UmwStG ist zudem unklar, ob nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann ein sog. Spaltungshindernis vorliegt, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt wird, oder ob dies auch dann gilt, wenn nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter mehreren Teilbetrieben dienen.²³⁹ Rn. 15.08 deutet darauf hin, dass allein funktional wesentliche Betriebsgrundlagen ein Spaltungshindernis darstellen können.²⁴⁰ Konsequenz wäre dies jedoch nicht. Zudem lässt die Verwaltungsverlautbarung offen, ob die Billigkeitsregelung in Rn. 15.08, wonach Grund-

²³⁷ BGH-Urteil v. 8.10.2003 – XII ZR 50/02, DB 2003, 2589. Im Hinblick auf den umwandlungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz rät *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.7, gleichwohl zu einer Abstimmung mit dem Registergericht; vgl. dazu *Hörtnagl*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 126 UmwG Rn. 76 ff.

²³⁸ Formulierungsbeispiel (Ausgliederung) nach *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1122): „Nicht bilanzierbare oder nicht in der Ausgliederungsbilanz bilanzierte, aber für den Geschäftsbereich X eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellende oder diesem Geschäftsbereich nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zum Übertragungstichtag zuordenbare Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens werden (auch wenn vorstehend nicht im Einzelnen bezeichnet) ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Dies gilt ebenfalls für sonstige Verträge und Rechtsverhältnisse, soweit diese für den Geschäftsbereich X wesentlich oder diesem wirtschaftlich zuordenbar sind.“

²³⁹ *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 15.02 und 15.08.

²⁴⁰ So *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 277; *Hötzel/Kaesler*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 325; *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.28.

stücke im Fall einer unmöglichen realen Teilung auch ideell (durch Einräumung von Bruchteilseigentum) geteilt werden können, gleichermaßen für andere Wirtschaftsgüter (z.B. gewerbliche Schutzrechte und Genehmigungen) gelten soll oder ob sich die Praxis kostenintensiver Ausweichgestaltungen (z.B. „Verdoppelung“ der entsprechenden Wirtschaftsgüter, Aufspaltung von Verträgen)²⁴¹ bedienen muss. Gründe für eine differenzierende Handhabung sind jedenfalls nicht erkennbar.²⁴² Im Bereich der Einbringung stellt sich diese Problematik nicht gleichermaßen, da das doppelte Teilbetriebsanfordernis des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG nicht gilt, d.h. die steuerliche Qualifikation des zurückbleibenden Vermögens ist irrelevant. Wesentliche Betriebsgrundlagen und nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter können daher dem übergehenden Teilbetrieb zugeordnet werden.²⁴³

cc. Exkurs: Maßgebender Beurteilungszeitpunkt

Ungeachtet der Begriffsbestimmung als solcher stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Merkmale des Teilbetriebsbegriffs vorliegen müssen. Damit im Zusammenhang steht die Frage, ob Teilbetriebe im Aufbau begünstigt sind. Der ganz überwiegende Teil der Literatur²⁴⁴ und wohl auch der BFH²⁴⁵ gehen davon aus, dass insofern auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Übertragung (Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister bzw. Eigentumsübertragung) abzustellen ist. Die Finanzverwaltung hat im

²⁴¹ *Schneider/Ruoff/Sistermann*, FR 2012, 1 (6).

²⁴² *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 15.02 und 15.08; *Beutel*, in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.29.

²⁴³ *Hötzel/Kaesler*, in *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 325; *Rode/Teufel*, in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 20.12; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119.

²⁴⁴ *Schumacher*, in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 155; *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065; *Dietrich/Kaesler*, in *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 97; *Schumacher/Bier*, in *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 273; *Frotscher*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, zu Rn. 02.14; *Beutel*, in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.13.

²⁴⁵ BFH-Beschluss v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; BFH-Urteil v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; BFH-Beschluss v. 15.10.2008 – X B 170/07, BFH/NV 2009, 167; BFH-Urteil v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808.

UmwStE 1998 eine leicht modifizierte Auffassung vertreten: Danach mussten die Teilbetriebe spätestens im Zeitpunkt des Beschlusses über die Spaltung bzw. des Abschlusses des Einbringungsvertrags vorgelegen haben.²⁴⁶ Dies entsprach praktischen Erfordernissen, da die wesentlichen Zuordnungsentscheidungen zu diesem Zeitpunkt getroffen worden sein müssen.²⁴⁷ Diese Sichtweise ermöglichte es den betroffenen Unternehmen, zunächst die Teilbetriebsvoraussetzungen herzustellen und erst danach einen entsprechenden Umwandlungsbeschluss zu treffen.²⁴⁸ Demgegenüber müssen die Teilbetriebsvoraussetzungen nach dem UmwStE 2011 zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen; zugleich ist ein Teilbetrieb im Aufbau nicht mehr begünstigt.²⁴⁹ Hintergrund der Verwaltungsmeinung soll das Abstellen auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie sein.²⁵⁰ Dies liegt nahe, beruht doch der bislang von der Finanzverwaltung vertretene tradierte Teilbetriebsbegriff auf der Rechtsprechung zur Teilbetriebsveräußerung im Sinne des § 16 EStG, bei der es keinen dem steuerlichen Übertragungstichtag entsprechenden Zeitpunkt gibt. Zudem soll sich der UmwStE 2011 an der jüngeren Rechtsprechung des BFH²⁵¹ orientieren, der im Grundsatz auf die Situation zum „Zeitpunkt der Übertragung“ abstellt.²⁵² Die geänderte Verwaltungsansicht hat zur Konsequenz, dass wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden müssen, wenn die Teilbetriebsvoraussetzungen zum steuerlichen Übertragungstichtag noch nicht erfüllt sind. Die in der Praxis weit verbreitete Schaffung bzw. Verfestigung von Teilbetrieben (z.B. durch organisatorische Trennung von Unternehmensbereichen) im Interimszeitraum zwischen steu-

²⁴⁶ BMF v. 25.4.1998, BStBl. I 1998, 268, Rn. 15.10; gl.A. *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 113.

²⁴⁷ *Schumacher*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 155/156.

²⁴⁸ *Dietrich/Kaesler*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 97.

²⁴⁹ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 02.14, 15.03, 20.14.

²⁵⁰ *Dötsch/Pung*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 70a.

²⁵¹ BFH-Urteil v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467 (unter gleichzeitiger Prüfung der Verhältnisse am Übertragungstichtag); BFH-Urteil v. 22.6.2010 – I R 77/09, BFH/NV 2011, 10.

²⁵² *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.13; *Schafitzl/Götz*, DB-Beilage 1/2012, 25 (33).

erlichem Übertragungsstichtag und Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses bzw. Abschluss des Einbringungsvertrags kommt nicht in Betracht.²⁵³

Die im UmwStE 2011 festgeschriebene Anknüpfung an den steuerlichen Übertragungsstichtag ist abzulehnen. Das Abstellen auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums entspricht allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen. Die steuerliche Rückwirkung im Sinne des § 2 UmwStG führt allein dazu, dass das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln sind, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Die Rückwirkungsfiktion betrifft damit ausschließlich die Rechtsfolgen der Umwandlung, nicht jedoch die tatbestandlichen Voraussetzungen.²⁵⁴ Demnach ist nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse am steuerlichen Übertragungsstichtag abzustellen, sondern auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Umwandlung. Aus der neueren BFH-Rechtsprechung folgt nichts anderes, da der Rückgriff auf den „Zeitpunkt der Übertragung“ mehr auf den Zeitpunkt des Übergangs des (wirtschaftlichen) Eigentums denn auf den steuerlichen Übertragungsstichtag hindeutet.²⁵⁵ Im Übrigen ist die Auffassung der Finanzverwaltung nicht konsequent, da die Fusionsrichtlinie gerade keine Rückwirkungsregelung bereitstellt.²⁵⁶ Ihr lassen sich auch keine sonstigen Anhaltspunkte für den maßgeblichen Zeitpunkt für die Beurteilung der Teilbetriebsvoraussetzungen entnehmen.²⁵⁷ Zudem lässt es die Finanzverwal-

²⁵³ *Dietrich/Kaesler*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 97; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1120); *Kotyrbá/Scheunemann*, BB 2012, 223 (226); *Schafitzl/Götz*, DB 2012, 25 (33); *Prinz*, in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 1.43.

²⁵⁴ Vgl. *Patt*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 113; *Feldgen*, Ubg 2012, 459 (464); *Schumacher/Neitz-Hackstein*, Ubg 2011, 409 (416); *Schmitt*, DStR 2011, 1108 (1111); *Heurung/Engel/Schröder*, GmbHR 2011, 617 (618); *Benz/Rosenberg*, DB 2011, 1354 (1357); *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065 (1066); *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851 (1853).

²⁵⁵ *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 273; *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft 46/2010, 80 (84); *Schafitzl/Götz*, DB-Beilage 1/2012, 25 (33).

²⁵⁶ Gl.A. *Rödler/Rogall*, Ubg 2011, 753 (755).

²⁵⁷ Ebenso *Dötsch/Pung*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG/UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 70b.

tung²⁵⁸ selbst zu, dass sog. spaltungshindernde Wirtschaftsgüter (Grundstücke) noch bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses aufgeteilt werden.²⁵⁹ Schließlich spricht gegen die Verwaltungsmeinung, dass im Hinblick auf die Sacheinlagegegenstände „Betrieb“ und „Mitunternehmeranteil“ ebenfalls nicht auf die Verhältnisse am Übertragungstichtag abgestellt wird.²⁶⁰

Ungeachtet dessen ist die Verwaltungsauffassung mit verschiedenen nicht gelösten Folgefragen verbunden. So ist nicht geklärt, wie sich teilbetriebsrelevante Veränderungen zwischen dem Umwandlungstichtag und dem Wirksamwerden der Umwandlung auswirken. Versteht man die Verwaltungsauffassung als echte Stichtagsregelung, müssten wesentliche Betriebsgrundlagen und dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter ebenso wie frei zugeordnete Wirtschaftsgüter an sich nur übertragen werden, wenn sie im Zeitpunkt des Vollzugs der Umwandlung noch vorhanden sind. Indes wird die Finanzverwaltung eine steuerneutrale Teilbetriebsübertragung jedenfalls dann ablehnen, wenn der Teilbetrieb im Interimszeitraum „entkernt“ wurde.²⁶¹ Diese Friktionen ergeben sich im Fall des Abstellens auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Umwandlung nicht.

Schließlich ist das vonseiten der Finanzverwaltung angenommene Junktim zwischen der Vorverlagerung des Zeitpunkts für die Beurteilung der Teilbetriebsvoraussetzungen und der Nichtbegünstigung von Teilbetrieben im Aufbau abzulehnen. Unter teleologischen Gesichtspunkten stellen sich auch Teilbetriebe im Aufbau als begünstigt dar.²⁶² Maßgebend ist allein, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplanes ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist.²⁶³ Diese Voraussetzungen müssen am maßgebenden Stichtag, d.h. nach der hier vertretenen Auffassung im Zeitpunkt des Wirk-

²⁵⁸ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 15.08.

²⁵⁹ *Beutel*, in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.13; *Kotyriba/Scheunemann*, BB 2012, 223 (225). Darin könnte allerdings auch die – zutreffende – Differenzierung zwischen der Teilbetriebseigenschaft an sich und der Teilbetriebsübertragung zum Ausdruck kommen; vgl. *Schumacher/Bier*, in *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 277.

²⁶⁰ *Patt*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 113.

²⁶¹ *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1122); ähnlich *Schafitzl/Götz*, DB-Beilage 1/2012, 25 (35).

²⁶² Siehe oben unter IV. 2. a. bb. (1) (c).

²⁶³ BFH-Urteil v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458.

samwerdens der Umwandlung, vorliegen. Selbst wenn man in diesem Zusammenhang auf den steuerlichen Übertragungsstichtag abstellen wollte, spräche nichts dagegen, Betriebsteile, die die vorgenannten Voraussetzungen zu diesem Zeitpunkt erfüllen, an den Begünstigungen der §§ 15, 20, 24 UmwStG teilhaben zu lassen.

3. Materiell-rechtliche Folgen bei fehlgeschlagener Teilbetriebsumwandlung

Sind die zuvor dargestellten Anforderungen an den zu übertragenden Betriebsteil nicht erfüllt, stellt sich die Frage, welche rechtlichen Konsequenzen damit einhergehen und welche Ausweggestaltungen denkbar sind. Ist der im Zuge der Auf- bzw. Abspaltung oder Einbringung zu übertragende Betriebsteil nicht als Teilbetrieb im Sinne der §§ 15, 20, 24 UmwStG zu qualifizieren oder werden die dem Teilbetrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter im Rahmen der Umwandlung nicht in dem erforderlichen Umfang übertragen, scheidet eine Buchwertfortführung auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers (§§ 11 Abs. 2, 20 Abs. 3, 24 Abs. 3 UmwStG) bzw. der Anteilseigner (§ 13 Abs. 2 UmwStG) aus. Nach allgemeinen Grundsätzen stellt sich die Aufspaltung als Liquidation der übertragenden Körperschaft und die Abspaltung als Sachausschüttung dar; in beiden Fällen kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.²⁶⁴ § 11 Abs. 1 UmwStG bewirkt, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, so dass es ebenfalls zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Gleiches gilt für die Anteilseignerebene: Bei der Aufspaltung wird die Veräußerung des gesamten Anteils an der übertragenden Körperschaft zum gemeinen Wert fingiert; im Fall der Abspaltung gilt die Beteiligung in dem Umfang als zum gemeinen Wert veräußert, der bei Zugrundelegung des gemeinen Werts dem übertragenen Teil des Betriebsvermögens entspricht (§ 13 Abs. 1 UmwStG). Hält der Anteilseigner seine Beteiligung im Privatvermögen und erfüllt diese die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG nicht, gelangen im Fall der Aufspaltung § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG und im Fall der Abspaltung § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG zur Anwendung; eine Gewinnauswirkung ergibt sich regelmäßig

²⁶⁴ *Schumacher*, in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 56.

nicht.²⁶⁵ Die Einbringung in eine Kapital- oder Personengesellschaft stellt nach allgemeinen Grundsätzen einen tauschähnlichen Vorgang und damit ein Veräußerungsgeschäft dar.²⁶⁶ Auch dies führt zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven, wenn der eingebrachte Unternehmensteil nicht zumindest als Teilbetrieb qualifiziert.²⁶⁷

Indes lässt sich die Aufdeckung stiller Reserven in den Fällen einer fehlgeschlagenen Buchwertumwandlung unter Beteiligung eines Teilbetriebs zum Teil dennoch vermeiden. Dies gilt insbesondere für die Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG). Zwar ist § 6 Abs. 3 EStG, der im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Teilbetriebs die Buchwertfortführung vorsieht, im Anwendungsbereich der allein entgeltliche Vorgänge betreffenden §§ 20, 24 UmwStG im Grundsatz unanwendbar.²⁶⁸ Zudem muss der betreffende Betriebsteil zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ebenfalls zumindest als Teilbetrieb qualifizieren. Verunglückte Einbringungen nach § 24 UmwStG können aber nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG, der die Überführung bzw. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben oder verschiedener Steuerpflichtiger zum Gegenstand hat, steuerneutral zu behandeln sein.²⁶⁹ So unterfällt z.B. die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten § 6 Abs. 5 Satz 3 in Verbindung mit Satz 1 EStG.²⁷⁰

²⁶⁵ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 15.12; a.A. hinsichtlich der Abspaltung *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 280: Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG; kritisch auch *Beutel*, in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, Rn. 15.37.

²⁶⁶ *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 3; *Rasche*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 24 Rn. 7.

²⁶⁷ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 20.01, 20.07.

²⁶⁸ *Rasche*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 24 Rn. 14; *Kulosa*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 6 Rn. 658.

²⁶⁹ *Kerssenbrock/Rundshagen*, BB 2004, 2490 (2496); *Kulosa*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 6 Rn. 710.

²⁷⁰ *Rasche*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 24 Rn. 16.

4. Verfahrensrechtliche Fragestellungen

a. Einholung verbindlicher Auskünfte im Sinne des § 89 Abs. 2 AO

Die zuvor gefundenen Ergebnisse zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Teilbetrieb“ haben gezeigt, wie vielgestaltig und umstritten der untersuchte (Typus-)Begriff ist. Dieser Befund geht mit einem signifikanten Steuerstreitpotential einher. Zudem führen die nicht ganz stringente Auffassung der Finanzverwaltung und die fehlende Judikatur des EuGH in der Praxis zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit.²⁷¹ Aus der Sicht der betroffenen Unternehmen und ihrer steuerlichen Berater wird daher die Einholung verbindlicher Auskünfte im Sinne des § 89 Abs. 2 AO zur Frage des Vorliegens eines Teilbetriebs bzw. zu den Anforderungen an dessen Übertragung regelmäßig unumgänglich sein.²⁷² Hinzu kommt, dass das Auskunftsverfahren in rechtstatsächlicher Hinsicht erschwert worden ist. Dabei ergibt sich vor allem die Schwierigkeit der zutreffenden Schilderung des Sachverhalts und der rechtlichen Problematik. Nach § 1 Abs. 1 der Steuer-Auskunftsverordnung (StAusKV) muss der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts (Nr. 2), die Darlegung des besonderen steuerlichen Interesses des Antragstellers (Nr. 3) und eine ausführliche Darlegung des Rechtsproblems mit eingehender Begründung des eigenen Rechtsstandpunkts des Antragstellers (Nr. 4) enthalten. Vor diesem Hintergrund wird insbesondere die Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter zum Teilbetrieb als problembehaftet angesehen – hier verschwimmen Sachverhalts- und Rechtsprobleme. Wenngleich die Sorge, dass die versehentliche Nichtangabe einzelner Kleinstwirtschaftsgüter²⁷³ der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft entgegenstehen könnte, allein schon aus praktischen Erwägungen unbegründet sein dürfte, ist die gestiegene Notwendigkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft im Vorfeld einer teilbetriebsrelevanten Umstrukturierung, insbesondere vor dem Hin-

²⁷¹ *Schumacher/Bier*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 271.

²⁷² *Rödler/Rogall*, Ubg 2011, 753 (755); *Kotyba/Scheunemann*, BB 2012, 223 (225); *Kroener/Momen*, DB 2012, 71; *Schafütztl/Götz*, DB 2012, 25 (33); *Schumacher/Neitz-Hackstein*, Ubg 2011, 409 (415); *Prinz*, in *Prinz*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 1.39.

²⁷³ Dabei dienen die „einzelne Schraube“, der „einzelne Kugelschreiber“ und der „Schreibtisch des Mitarbeiters“ als Paradebeispiele; vgl. *Rödler/Rogall*, Ubg 2011, 753 (756); *Hötzel/Kaesler*, in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 325; *Schell/Krohn*, DB 2012, 1119 (1122).

tergrund des im UmwStE 2011 zum Ausdruck gekommenen (veränderten) Verwaltungsverständnisses, nicht von der Hand zu weisen. Nur auf diese Weise lässt sich in vielen Fällen Rechtssicherheit erlangen. Dies erscheint – insbesondere vor dem Hintergrund der Gebührenpflicht des Auskunftsantrags (§ 89 Abs. 3 bis 7 AO), die der BFH²⁷⁴ ungeachtet des komplizierten und häufig unsystematischen Steuerrechts verfassungsrechtlich gebilligt hat – aus rechtsstaatlicher Sicht bedenklich. Schließlich führt das Abstellen der Finanzverwaltung auf den (vorgelagerten) steuerlichen Übertragungsstichtag zu einer Verschärfung in zeitlicher Hinsicht und damit zu einem weiteren prozeduralen Hindernis.²⁷⁵

b. Vorlage an den EuGH nach Art. 267 AEUV bzw. an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG

In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellt sich vor dem Hintergrund der zuvor dargestellten europarechtlichen Problematik zudem die Frage, ob der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Teilbetriebsbegriff entscheiden kann. Gemäß Art. 267 Abs. 1 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge und über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union. Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so kann – im Fall eines letztinstanzlichen Gerichts: muss – es diese Frage dem EuGH zur Entscheidung vorlegen (Art. 267 Abs. 2 und 3 AEUV). Dies hat im Hinblick auf grenzüberschreitende, in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallende Umwandlungs- und Einbringungskonstellationen zur Konsequenz, dass die deutschen FG Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dem Teilbetriebsbegriff dem EuGH vorlegen können; den BFH als letztinstanzliches Gericht in Steuersachen trifft eine entsprechende Vorlageverpflichtung. Zwar geht mit einer Vorlage an den EuGH in rechtstatsächlicher Hinsicht einher, dass ein „fachfremdes“ – eine Spezialekammer für Steuersachen gibt es beim EuGH nicht²⁷⁶ – supranationales Gericht über einen Kernbegriff des deutschen Ertragsteuerrechts entscheidet. Daher erscheint es fraglich, ob auf diesem Weg eine sachgerechte umwandlungssteuerrecht-

²⁷⁴ Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536.

²⁷⁵ *Kotyrba/Scheunemann*, BB 2012, 223 (226).

²⁷⁶ Kritisch *Mitschke*, IStR 2010, 466.

liche Teilbetriebsdogmatik entwickelt werden kann. Zudem ist mit dem zeit-
aufwendigen Vorabentscheidungsverfahren ein die Umstrukturierungspraxis
(weiter) hemmender Zustand der Rechtsunsicherheit verbunden. Dies ist je-
doch aus europarechtlichen Gründen hinzunehmen.

Fraglich ist indes, ob eine derartige Vorlagemöglichkeit bzw. -verpflichtung
auch dann besteht, wenn ein rein nationaler, nicht unter die Fusionsrichtlinie
fallender Sachverhalt zur Entscheidung steht und sich Auslegungsfragen im
Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal des Teilbetriebs ergeben. Dies
wird in der Literatur teilweise bejaht.²⁷⁷ Letztlich kann diese Frage aber nur
übereinstimmend mit der zuvor behandelten Frage der Auslegung des Teilbe-
triebsbegriffs in nicht grenzüberschreitenden Umwandlungskonstellationen
beantwortet werden. Die Vertreter der einheitlichen Auslegung des Teilbe-
triebsbegriffs nach europäischem Begriffsverständnis rekurrieren vor allem
auf die Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *Leur-Bloem*²⁷⁸ und *Andersen
og Jensen*²⁷⁹, der zufolge der EuGH für die Auslegung einer EU-Richtlinie
auch in rein nationalen Fällen zuständig ist, sofern ein Mitgliedstaat bei der
Umsetzung einer Richtlinienbestimmung beschlossen hat, rein innerstaatliche
Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleich
zu behandeln. Sie beantworten die materiell-rechtliche Frage der zutreffen-
den Auslegung in Anlehnung an die verfahrensrechtliche Frage der Vorla-
gemöglichkeit bzw. -verpflichtung. Dementsprechend kommen sie auch in
nicht unter die Fusionsrichtlinie fallenden teilbetriebsrelevanten Umstrukturi-
erungen zu einer Anwendung des Art. 267 AEUV. Demgegenüber scheidet
eine Vorlage an den EuGH in den nicht unter die Fusionsrichtlinie fallenden
Spaltungs- und Einbringungskonstellationen nach der hier vertretenen Auf-
fassung aus.²⁸⁰ Die gespaltene Auslegung des Begriffs des Teilbetriebs geht
zwangsläufig mit einer gespaltenen Vorlagesituation einher: In den Fällen in-
nerstaatlicher Umwandlungen besteht für die nationalen Steuergerichte kei-
ne Möglichkeit, teilbetriebsrelevante Rechtsfragen dem EuGH vorzulegen,
während das Instrument der Einholung einer Vorabentscheidung in den der
Fusionsrichtlinie unterfallenden Sachverhalten unter den in Art. 267 AEUV
genannten Voraussetzungen von den FG genutzt werden kann und vom BFH

²⁷⁷ Z.B. *Claß/Weggenmann*, BB 2012, 552 (555); *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft
46/2010, 80 (83).

²⁷⁸ EuGH-Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – *Leur-Bloem*, FR 1997, 685.

²⁷⁹ EuGH-Urteil v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – *Andersen og Jensen*, FR 2002, 298.

²⁸⁰ Ebenso *Menner/Broer*, DB 2002, 815 (818).

eingesetzt werden muss. Zwar ist der Prognose *Desens*²⁸¹, der EuGH werde eine Vorabentscheidung auch dann treffen, wenn ein nationales Gericht eine Frage zur Auslegung des Teilbetriebs in einer innerstaatlichen Sachverhaltskonstellation mit dem Hinweis vorlegen würde, dieselbe gesetzliche Grundlage gelte auch für unter die Fusionsrichtlinie fallende Sachverhalte, sicherlich richtig. Dies liegt weniger an der fehlenden Zurückhaltung des EuGH in Zuständigkeitsfragen als an der Erwägung, dass allein das nationale Steuergericht beurteilen kann, ob ein Fall der überschießenden Richtlinienumsetzung vorliegt. Da dies indes nicht der Fall ist, dürfen die FG einen derartigen Rechtsstreit dem EuGH gar nicht erst vorlegen.

Eine Zuständigkeit des EuGH und eine damit korrespondierende Vorlagemöglichkeit bzw. -verpflichtung der deutschen Steuergerichte ergibt sich auch nicht unter dem Gesichtspunkt des nationalen Verfassungsrechts. Zwar erklärt sich der EuGH regelmäßig auch dann für zuständig, wenn in der Begründung der Vorlage durch das nationale Gericht geltend gemacht wird, dass der innerstaatliche Sachverhalt aus verfassungsrechtlichen Gründen ebenso entschieden werden muss wie ein gedachter grenzüberschreitender Fall.²⁸² Dann wird ein fiktiver gemeinschaftsrechtlicher Sachverhalt vom EuGH entschieden, damit das vorlegende Gericht nach diesem Vorbild den innerstaatlichen Fall lösen kann.²⁸³ Nach der hier vertretenen Auffassung gebietet Art. 3 Abs. 1 GG jedoch gerade keine Gleichbehandlung des (umgekehrt) diskriminierten Inländers. Dementsprechend kommt eine Vorlage an den EuGH nicht in Betracht. Gleiches gilt für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG.

V. Exkurs: Teilbetriebsähnliche Rechtsbegriffe

Wie bereits angedeutet sind der Begriff des Teilbetriebs und damit sprachlich und sachlich verwandte Begriffe nicht nur im allgemeinen und besonderen Ertragsteuerrecht von Bedeutung, sondern auch in sonstigen (Steuer-) Rechtsgebieten. Dabei wird zum Teil auf den ertragsteuerlichen Teilbetriebsbegriff zurückgegriffen, zum Teil existieren davon losgelöste Definitionen. Letzteres gilt naturgemäß insbesondere für außersteuerliche Rechtsgebiete. Zur Abrundung dieser Arbeit sollen einige der teilbetriebsähnlichen Rechtsbegriffe überblicksartig dargestellt werden. Zwar ergeben sich daraus keine

²⁸¹ DStR-Beihefter zu Heft 46/2010, 80 (83).

²⁸² EuGH-Urteil v. 13.1.2000 – Rs. C-254/98 – *TK Heimdienst*, Slg. 2000, I-151.

²⁸³ *Gundel*, DVBl 2007, 269 (274).

substanziellen Erkenntnisgewinne für die untersuchte Problematik. Verdeutlicht wird aber die praktische Notwendigkeit, dass sich der Steuerpflichtige und sein steuer- und wirtschaftsrechtlicher Berater mit verschiedenen – einander teilweise widersprechenden – Teilbetriebsbegriffen oder ähnlichen Tatbestandsmerkmalen auseinandersetzen müssen. So können z.B. im Zuge der Umstrukturierung von Unternehmen der umwandlungssteuerrechtliche Teilbetriebsbegriff und der umsatzsteuerliche Begriff des „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs“ (§ 1 Abs.1a UStG) wie auch der arbeitsrechtliche Begriff des „Betriebsteils“ (§ 613a BGB) von Bedeutung sein und die rechtliche Komplexität einer betriebswirtschaftlich gebotenen Restrukturierung erhöhen. Dies ist aus Sicht der Wirtschaft bedauerlich, lässt sich aber vor dem Hintergrund der unterschiedlichen gesetzlichen Zielsetzungen des Ertrag- und Verkehrssteuerrechts sowie Arbeitsrechts letztlich nicht verhindern.

1. Steuerrecht²⁸⁴

a. Haftung des (Teil-)Betriebsübernehmers, § 75 AO

§ 75 AO knüpft die Haftung des Betriebsübernehmers u.a. daran, dass ein Unternehmen oder ein „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ im Ganzen übereignet wird. Die Norm soll verhindern, dass die in dem Unternehmen als solchem liegende Sicherung für die sich auf seinen Betrieb gründenden Steuerschulden durch den Übergang des Unternehmens in andere Hände verloren geht.²⁸⁵ Haftungsgrund ist die wirtschaftliche Kraft des Unternehmens oder gesondert geführten Betriebs.²⁸⁶ Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ wird auf den Teilbetriebsbegriff des allgemeinen Ertragsteuerrechts zurückgegriffen.²⁸⁷

²⁸⁴ Auf § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG soll an dieser Stelle nicht eingegangen werden.

²⁸⁵ BFH-Urteil v. 27.11.1979 – VII R 12/79, BStBl. II 1980, 258; BFH-Urteil v. 16.3.1982 – VII R 105/79, BStBl. II 1982, 483; BFH-Urteil v. 27.5.1986 – VII R 183/84, BStBl. II 1986, 654; BFH-Urteil v. 11.5.1993 – VII R 86/92, BStBl. II 1993, 700.

²⁸⁶ Loose, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 75 AO Rn. 2.

²⁸⁷ Loose, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 75 AO Rn. 7.

b. Übertragung von Unternehmen(steilen), § 1 Abs. 1a UStG

Im Umsatzsteuerrecht regelt § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG, dass die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die Vorschrift soll die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen erleichtern und vereinfachen.²⁸⁸ Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung liegt dann vor, wenn ein Unternehmen oder ein „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird (§ 1 Abs. 1a Satz 2 UStG). Der Begriff „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ ist nach den unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 19 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie²⁸⁹ auszulegen.²⁹⁰ Ein Rückgriff auf die Tatbestände der §§ 16, 34 EStG, 75 AO kommt grundsätzlich nicht in Betracht.²⁹¹ Erforderlich ist die Übertragung eines Unternehmensteils, der die Bestandteile umfasst, mit denen eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Hierdurch soll die begünstigte Übertragung eines Teilvermögens von der steuerbaren Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter abgegrenzt werden.²⁹²

2. Zivilrecht: Übergang eines Betriebs(teils), § 613a BGB

Im Zivilrecht sieht § 613a Abs. 1 Satz 1 BGB für den Fall des Übergangs eines Betriebs oder „Betriebsteils“ durch Rechtsgeschäft auf einen anderen Inhaber vor, dass dieser in die Rechte und Pflichten aus den im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt. Die Norm bezweckt, dass der Arbeitnehmer durch den Betriebsübergang keine Nachteile erleidet, insbesondere dass sein Arbeitsplatz erhalten bleibt. Zudem sollen Funktion und Fortbestand des Betriebs geschützt werden.²⁹³ Das Tatbestandsmerkmal

²⁸⁸ EuGH-Urteil v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 – *Zita Modes*, IStR 2004, 53; BFH-Urteil v. 11.10.2007 – V R 57/06, BStBl. II 2008, 447; BFH-Urteil v. 6.5.2010 – V R 25/09, BFH/NV 2010, 1873; *Oelmaier*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 1 Rn. 174.

²⁸⁹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABLEU Nr. L 347, 1, ber. ABLEU Nr. L 335, 60.

²⁹⁰ *Tehler*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rn. 516/517.

²⁹¹ Allerdings übernimmt die Finanzverwaltung regelmäßig die ertragsteuerliche Beurteilung eines Vermögensteils als Teilbetrieb für umsatzsteuerliche Zwecke; vgl. Abschn. 1.5 Satz 4 UStAE.

²⁹² EuGH-Urteil v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 – *Zita Modes*, IStR 2004, 53.

²⁹³ *Weidenkaff*, in Palandt, BGB, 72. Aufl. 2013, § 613a Rn. 2.

„Betriebsteil“ wird als Anteil von Betriebsmitteln eines Betriebs verstanden. Es handelt sich um eine wirtschaftliche und organisatorische Untergliederung, mit der innerhalb des betrieblichen Gesamtzwecks ein Teilzweck verfolgt wird.²⁹⁴ Dabei müssen die Betriebsmittel bereits beim bisherigen Betriebsinhaber ein organisatorisch abtrennbarer Betriebsteil gewesen sein.²⁹⁵ Der EuGH fordert eine wirtschaftliche Einheit im Sinne einer organisierten Gesamtheit von Personen und Sachen zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mit eigener Zielsetzung.²⁹⁶ Ein Rückgriff auf die steuerlichen Begriffsbestimmungen kommt naturgemäß nicht in Betracht.

VI. Zusammenfassung

1. Der Begriff des Teilbetriebs ist von großer praktischer Bedeutung. Dies gilt für das Ertragsteuerrecht (z.B. §§ 16, 34 EStG) im Allgemeinen und das Umwandlungssteuerrecht (§§ 15, 20, 24 UmwStG) im Besonderen. Da die Erfüllung des Teilbetriebsbegriffs regelmäßig Tatbestandsvoraussetzung für eine steuerliche Begünstigung ist, wird im Zusammenhang mit dem Teilbetrieb von der „kleinsten begünstigt zu übertragenden Einheit“ gesprochen. Indes fehlt zumindest im nationalen Recht eine Legaldefinition des Teilbetriebs, so dass der Teilbetriebsbegriff von der Rechtsprechung als Typusbegriff entwickelt werden musste und fortentwickelt werden kann. Dabei bedarf es vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Normzwecke des § 16 EStG (abgemilderte Besteuerung der über einen längeren Zeitraum gebildeten stillen Reserven) einerseits und der §§ 15, 20, 24 UmwStG (Vermeidung der Ertragsteuerbelastung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen) andererseits einer normspezifischen Auslegung des Tatbestandsmerkmals. Daher kann zwar im Rahmen der entsprechenden umwandlungssteuerrechtlichen Tatbestände im Ausgangspunkt auf den von der Rechtsprechung zu § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG entwickelten Teilbetriebsbegriff zurückgegriffen werden, ggf. sind allerdings Modifikationen vorzunehmen.
2. Im allgemeinen Ertragsteuerrecht (z.B. §§ 6 Abs. 3, 14, 16 EStG) wird der klassische nationale Teilbetriebsbegriff herangezogen. Danach handelt es sich bei einem Teilbetrieb um einen organisch geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gesamtbe-

²⁹⁴ Müller-Glöge, in Münchener Kommentar BGB, 5. Aufl. 2009, § 613a Rn. 18.

²⁹⁵ Weidenkaff, in Palandt, BGB, 72. Aufl. 2013, § 613a Rn. 10.

²⁹⁶ Urteil v. 20.11.2003 – Rs. C-340/01 – Abler, NJW 2004, 45.

etriebs, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Dabei ist grundsätzlich auf die Perspektive des Übertragenden zum Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. Entscheidende Merkmale sind die Selbständigkeit des Teilbetriebs „nach innen“ und dessen Lebensfähigkeit „nach außen“: Zum einen müssen die dem Teilbetrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Tätigkeit dienen, die sich von der übrigen gewerblichen Tätigkeit des Gesamtbetriebs deutlich unterscheidet. Zum anderen muss der betreffende Betriebsteil seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausüben können. Auch Teilbetriebe im Aufbau sind privilegiert. Darüber hinaus setzt die steuerliche Begünstigung des Teilbetriebs voraus, dass zumindest das wirtschaftliche Eigentum an allen funktional oder quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Akt auf den Erwerber übertragen wird. Die Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts reicht (nach umstrittener Auffassung) nicht aus.

3. Im Umwandlungssteuerrecht ist der Teilbetriebsbegriff bei der Auf- und Abspaltung (§ 15 UmwStG) sowie bei der Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften (§ 20 UmwStG) und Personengesellschaften (§ 24 UmwStG) von Bedeutung. Es handelt sich um eines der Kernprobleme des Umwandlungssteuerrechts. Im Anwendungsbereich des UmwStG 1995 wurde allgemein auf das tradierte Begriffsverständnis des allgemeinen Ertragsteuerrechts zurückgegriffen. Dabei waren aufgrund der unterschiedlichen Zielvorgabe des UmwStG allenfalls kleinere Modifikationen angezeigt, z.B. die Abschwächung des Erfordernisses der Selbständigkeit. Zudem konnte die Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts und damit der Umfang der zu übertragenden Wirtschaftsgüter allein nach funktionalen und nicht nach quantitativen Kriterien bestimmt werden. Eine Ausnahme galt für die Einbringung in der EU (§ 23 UmwStG 1995): Da der Tatbestand der Umsetzung der Fusionsrichtlinie diene, sollte nach überwiegend vertretener Auffassung – allerdings nicht der Finanzverwaltung – auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie zurückgegriffen werden.
4. Gemäß Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie ist ein Teilbetrieb 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. Dabei ist nach vorzugswürdiger Auffassung – wie beim nationalen Begriffsverständnis – auf die Perspektive des

Erwerbers abzustellen. Nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Andersen og Jensen* ist die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs das begriffsprägende Merkmal: Der Teilbetrieb muss eine aus eigenen Mitteln funktionierende Einheit darstellen. Hingegen ist es nicht erforderlich, dass sich die im Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit von der übrigen Tätigkeit der Gesellschaft abhebt; eine organisatorische Verselbständigung reicht aus. Auch Teilbetriebe im Aufbau sind nach – umstrittener – Ansicht begünstigt. Die Übertragung des Teilbetriebs setzt nach der Rechtsprechung des EuGH voraus, dass im Grundsatz sämtliche aktiven und passiven – auch nicht betriebsnotwendigen – Wirtschaftsgüter übergehen. Allerdings reicht es auch, wenn die Wirtschaftsgüter der übernehmenden Gesellschaft zur (dauerhaften) Nutzung überlassen werden.

5. Die Unterschiede zwischen dem nationalen und dem europäischen Begriffsverständnis sind vielfältig und bislang nicht in allen Einzelheiten geklärt. Allgemein lässt sich festhalten, dass das europäische Begriffsverständnis insofern weiter ist, als sich die Tätigkeit des Teilbetriebs nicht von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens abheben muss. Zudem genügt eine dauerhafte und hinreichend abgesicherte Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter; der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den übernehmenden Rechtsträger bedarf es nicht. Hingegen ist der europäische Teilbetriebsbegriff enger, wenn er im Grundsatz die Übertragung sämtlicher aktiver und passiver Wirtschaftsgüter verlangt. Vor diesem Hintergrund kann die Frage, ob das nationale oder das europäische Begriffsverständnis höhere Anforderungen an den Teilbetrieb stellt, nicht pauschal beantwortet werden. Allgemein wird aber davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des europäischen Teilbetriebsbegriffs tendenziell einfacher zu erfüllen sind.
6. Nach der Europäisierung des UmwStG durch das SEStEG v. 7.12.2006 stellt sich die Frage, ob das tradierte nationale Begriffsverständnis weitergilt oder ob nunmehr auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie (Art. 2 lit. j) zurückzugreifen ist. Eine Mindermeinung geht von einer einheitlichen Auslegung nach nationalem Begriffsverständnis aus. Hingegen vertritt ein bedeutender Teil der Literatur die Auffassung, dass der Teilbetriebsbegriff nunmehr einheitlich nach Maßgabe der Fusionsrichtlinie und der Rechtsprechung des EuGH auszulegen ist. Dem entspricht im Ausgangspunkt auch die im UmwStE 2011 v. 11.11.2011 zum Ausdruck gekommene – geänderte – Verwaltungsmeinung, wobei die Finanzverwaltung einzelne Modifikationen vornimmt und verschie-

dene Anforderungen des nationalen Teilbetriebsbegriffs fortführt. Nach anderer Auffassung soll zwar im Ausgangspunkt ebenfalls auf den europäischen Teilbetriebsbegriff abzustellen sein, gleichzeitig sollen jedoch in Anwendung des Meistbegünstigungsgrundsatzes die Kriterien des nationalen Teilbetriebsbegriffs gelten, sofern diese geringere Anforderungen an den Teilbetrieb stellen. Schließlich wird eine sog. gesplante Auslegung befürwortet: Danach ist in nationalen Umstrukturierungen auf das tradierte Teilbetriebsverständnis zurückzugreifen, wohingegen der europäische Teilbetriebsbegriff in den unter die Fusionsrichtlinie fallenden Sachverhalten gilt, so dass eine europarechtskonforme Auslegung zu erfolgen hat.

7. Der gesplante Auslegung ist zu folgen. Wendet man den klassischen Auslegungskanon abstrakt auf die beiden Teilbetriebsbegriffe an, kann weder dem nationalen noch dem europäischen Teilbetriebsbegriff der Vorrang eingeräumt werden. Aus Gründen der Rechtskontinuität sollte daher – wie vor der Reform des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG – das nationale Begriffsverständnis angewendet werden. Einer europarechtskonformen Auslegung durch Rückgriff auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie bedarf es nur, soweit diese überhaupt einschlägig ist. Ihre Anwendung setzt eine grenzüberschreitende Umstrukturierung unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften voraus. Im Fall einer rein nationalen Auf- oder Abspaltung bzw. Einbringung ist die Fusionsrichtlinie nicht anwendbar, so dass dem europäischen Teilbetriebsbegriff keine unmittelbare Bedeutung zukommt. Dem steht die Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *Leur-Bloem* und *Andersen og Jensen* nicht entgegen. Danach ist der Gerichtshof zwar für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts im Sinne des Art. 267 AEUV zuständig, wenn dieses den fraglichen Sachverhalt nicht unmittelbar regelt, aber der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Bestimmungen einer Richtlinie in nationales Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleichzubehandeln, und deshalb seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften an das Gemeinschaftsrecht angepasst hat. Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, um insbesondere zu verhindern, dass es zu Benachteiligungen der eigenen Staatsangehörigen oder zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, bestehe ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraus-

setzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um Auslegungsunterschiede zu vermeiden. Eine derartige überschießende Anpassung des nationalen Rechts an eine Bestimmung der Fusionsrichtlinie ist im Hinblick auf den Teilbetriebsbegriff jedoch nicht erfolgt. Der Teilbetriebsbegriff entstammt nicht originär dem Gemeinschaftsrecht, sondern hat eine lange Tradition im deutschen Ertragsteuerrecht. Es genügt nicht, wenn der Gesetzgeber mit dem SEStEG bewirken wollte, dass europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische wie für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen gelten. Die angestrebte Gleichbehandlung rein innerstaatlicher Sachverhalte mit den unter die Fusionsrichtlinie fallenden Sachverhalten hat allein den europäisierten Anwendungsbereich des UmwStG im Blick. Schließlich stellt die gesplante Auslegung weder aus europarechtlichen Gründen noch nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 1 GG eine unzulässige Inländerdiskriminierung dar.

8. Die im UmwStE 2011 zum Ausdruck gekommene Verwaltungsauffassung ist in vielerlei Hinsicht abzulehnen. Dies gilt zunächst für den europarechtlich nicht gebotenen umfassenden Rückgriff auf den Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie. Im Gesetz findet dieser Ansatz keine Stütze. Ferner wird der europäische Teilbetriebsbegriff um verschiedene Elemente des tradierten Begriffsverständnisses (Rückgriff auf den Begriff der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, Schädlichkeit der bloßen Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern) „angereichert“, was eine nicht sachgerechte Vermengung der Teilbetriebsanforderungen zur Folge hat. Der Begünstigungsausschluss für Teilbetriebe im Aufbau ist aus teleologischen Gründen weder nach dem klassischen Begriffsverständnis noch nach dem Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie gerechtfertigt. Darüber hinaus ist die Praxistauglichkeit der Verwaltungsverlautbarung kritisch zu beurteilen. Dies betrifft insbesondere die Bestimmung des wirtschaftlichen Zusammenhangs, der über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem Teilbetrieb entscheidet. Die Finanzverwaltung sollte ihre Auffassung konkretisieren. Die Praxis wird auf das Instrument der verbindlichen Auskunft und die Verwendung von sog. Catch-all-Klauseln in den Übertragungsverträgen zurückgreifen müssen.
9. Maßgebender Beurteilungszeitpunkt für die Frage, ob ein Teilbetrieb vorliegt, ist der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Übertragung, d.h. die Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister bzw. der Eigentumsübergang. Entgegen der – geänderten – Auffassung der Finanz-

verwaltung kommt es auf den (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungstichtag nicht an. Die steuerliche Rückwirkung im Sinne des § 2 UmwStG betrifft allein die Rechtsfolgen der Abspaltung, Aufspaltung oder Einbringung, nicht aber deren Tatbestandsmerkmale.

10. Schlägt die Teilbetriebsumwandlung fehl, weil die betriebliche Einheit nicht als Teilbetrieb qualifiziert oder weil die dem Teilbetrieb zuzurechnenden Wirtschaftsgüter nicht in dem erforderlichen Umfang übertragen werden, kommt es sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Verunglückte Teilbetriebseinbringungen in Personengesellschaften im Sinne des § 24 UmwStG können aber nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG steuerneutral zu behandeln sein.
11. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zunächst darauf hinzuweisen, dass mit der umstrittenen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs und der daraus resultierenden Rechtsunsicherheit eine gestiegene Notwendigkeit zur Einholung verbindlicher Auskünfte im Sinne des § 89 Abs. 2 AO für die Steuerpflichtigen einhergehen wird. Zudem ist das Auskunftsverfahren in rechtstatsächlicher Hinsicht erschwert worden. Dies betrifft die im Antrag vorzunehmende zutreffende Schilderung des Sachverhalts und der rechtlichen Problematik. So wird insbesondere die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Teilbetrieb – in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht – Schwierigkeiten bereiten. Ferner ist das Antragsverfahren in zeitlicher Hinsicht verschärft worden, da die Finanzverwaltung für die Beurteilung der Teilbetriebsvoraussetzungen nunmehr auf den steuerlichen Übertragungstichtag abstellen will. Darüber hinaus kommt dem Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV im Bereich der teilbetriebsrelevanten Umstrukturierungen große Bedeutung zu: In grenzüberschreitenden Umwandlungen, die unter die Fusionsrichtlinie fallen, besteht für die FG die Möglichkeit und für den BFH als letztinstanzliches Gericht die entsprechende Verpflichtung, für Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Teilbetriebsbegriff eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Hingegen scheidet ein Vorabentscheidungsersuchen in den nicht unter die Fusionsrichtlinie fallenden, rein nationalen Sachverhaltskonstellationen aus. Die verfahrensrechtliche Frage der Zuständigkeit des EuGH ist nämlich in Übereinstimmung mit der materiell-rechtlichen Frage des Rückgriffs auf den europäischen Teilbetriebsbegriff bzw. der europarechtskonformen Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Teilbetrieb“ in rein nationalen Sachverhalten zu beantworten. Mangels überschießender Richtlinienumsetzung sind die in

den Rs. *Leur-Bloem* und *Andersen og Jensen* entwickelten Grundsätze nicht einschlägig. Die gespaltene Auslegung des Teilbetriebsbegriffs geht mit einer gespaltenen Vorlagesituation einher.

12. Der Begriff des Teilbetriebs und damit sprachlich und sachlich verwandte Begriffe sind nicht nur im allgemeinen und besonderen Ertragsteuerrecht von Bedeutung, sondern auch in sonstigen (Steuer-) Rechtsgebieten. Dabei wird zum Teil auf den ertragsteuerlichen Teilbetriebsbegriff zurückgegriffen, wie z.B. bei der Haftung des Teilbetriebsübernehmers nach § 75 AO. Zum Teil existieren allerdings davon losgelöste Definitionen. Dies gilt für das sonstige Steuerrecht (z.B. § 1 Abs. 1a UStG, Übertragung von Unternehmensteilen) im Besonderen, aber auch für sonstige Rechtsgebiete (z.B. § 613a BGB, Übergang eines Betriebsteils). Für den Steuerpflichtigen und seinen (steuer)rechtlichen Berater folgt daraus die Notwendigkeit, sich mit verschiedenen – einander teilweise widersprechenden – Teilbetriebsbegriffen oder ähnlichen Tatbestandsmerkmalen auseinandersetzen zu müssen. Dies betrifft insbesondere Umstrukturierungen und erhöht deren Komplexität.

VII. Literaturhinweise

Benecke, Andreas/Staats, Wendelin, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 7.4.2010 I R 96/08, FR 2010, 893

Benz, Sebastian/Rosenberg, Oliver, Ausgewählte Problemfragen im Zusammenhang mit Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG, DB 2011, 1354

Blumers, Wolfgang, Europäische Umwandlungen mit Teilbetrieben, BB 2008, 2041

Blumers, Wolfgang, Teilbetriebe und wesentliche Betriebsgrundlagen, DB 2010, 1670

Blumers, Wolfgang, Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, DB 2001, 722

Blumers, Wolfgang, Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, BB 2011, 2204

Blümich, Walter, Kommentar zum EStG, KStG und GewStG, Loseblattsammlung, München

Bullinger, Patrick, Inländerdiskriminierung im Steuerrecht am Beispiel des § 8 Nr. 7 GewStG, IStR 2005, 370

Claß, Günther/Weggenmann, Hans, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht – entscheidet zukünftig der EuGH?!, BB 2012, 552

Desens, Marc, Steuerrechtliche Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften, DStR-Beihefter zu Heft 46/2010, 80

Dötsch, Ewald/Jost, Werner F./Pung, Alexandra/Witt, Georg, Kommentar zum KStG, UmwStG und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, Loseblattsammlung, Stuttgart

Dötsch, Ewald/Patt, Joachim/Pung, Alexandra/Jost, Werner F., Umwandlungssteuerrecht, 5. Auflage, Stuttgart 2003

- Dreier, Horst*, Kommentar zum GG, 2. Auflage, Tübingen 2004
- Feldgen, René*, Der Teilbetrieb im Steuerrecht, Ubg 2012, 459
- Flick Gocke Schaumburg/Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Bonn 2012
- Frotscher, Gerrit/Maas, Ernst*, Kommentar zum KStG, GewStG und UmwStG, Loseblattsammlung, Freiburg
- Frotscher, Gerrit*, Umwandlungssteuererlass 2011, Freiburg 2012
- Glanegger, Peter/Güroff, Georg*, Kommentar zum GewStG, 7. Auflage, München 2009
- Goebel, Sören/Ungemach, Markus/Seidenfad, Steffi*, Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Überblick, DStZ 2009, 354
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin*, Das Recht der Europäischen Union, Band I und II, Loseblattsammlung, München
- Graw, Christian*, Das Konzept der Anteilseignerbesteuerung nach § 22 UmwStG 2006 – insbesondere im Vergleich zu § 21 UmwStG 1995, Frankfurt a. M. 2009
- Graw, Christian*, Ausgewählte Einzelfragen im Bereich der Veräußerungsersatztatbestände des § 22 UmwStG i.d.F. des SEStEG, Ubg 2009, 691
- Greil, Stefan*, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht, StuW 2011, 84
- Gundel, Jörg*, Die Inländerdiskriminierung zwischen Verfassungs- und Europarecht: Neue Ansätze in der deutschen Rechtsprechung, DVBl 2007, 269
- Haase, Florian/Hruschka, Franz*, Kommentar zum UmwStG, Berlin 2012
- Hageböke, Jens*, Sind alle Umwandlungen „Veräußerungen“? – Kritische Anmerkungen zur neuen Ausgangsthese der Finanzverwaltung im UmwStEE, Ubg 2011, 689

- Hagemann, Jens/Jakob, Burghard/Ropohl, Florian/Viebrock, Björn*, SEStEG – Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des UmwStG, NWB-Sonderheft 1/2007
- Haritz, Detlef/Menner, Stefan*, Kommentar zum UmwStG, 3. Auflage, München 2010
- Herlinghaus, Andreas*, Wie weit geht die europarechtskonforme Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriff?, in Herlinghaus, Andreas/Hirte, Heribert/Hüttemann, Rainer/Heidel, Thomas, Festschrift für Wienand Meilicke zum 65. Geburtstag, Baden-Baden 2010
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*, Kommentar zum EStG und KStG, Loseblattsammlung, Köln
- Herzig, Norbert*, Der Einfluss des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff, IStR 1994, 1
- Heurung, Rainer/Engel, Benjamin/Schröder, Sebastian*, Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2011, 617
- Jarass, Hans D.*, Voraussetzungen der innerstaatlichen Wirkung des EG-Rechts, NJW 1990, 2420
- Jarass, Hans D./Pieroth, Bodo*, Kommentar zum GG, 12. Auflage, München 2012
- Kerssenbrock, Otto Ferdinand/Rundshagen, Helmut*, Die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft, insbesondere nach § 24 UmwStG, BB 2004, 2490
- Kessler, Wolfgang/Philipp, Moritz*, Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung?, DStR 2011, 1065
- Kotyrbá, Marc H./Scheunemann, Marc*, Ausgewählte Praxisschwerpunkte im Umwandlungssteuererlass 2011, BB 2012, 223

- Kroener, Ilse/Momen, Leila*, Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, DB 2012, 71
- Kutt, Florian/Pitzal, Christian*, Umwandlungen: Neue Entwicklungen bei der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen, DStR 2009, 1243
- Mangoldt, Hermann von/Klein, Friedrich/Starck, Christian*, Kommentar zum GG, Band 1, 6. Auflage, München 2010
- Menner, Stefan/Broer, Frank*, Europäischer Teilbetriebsbegriff und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, DB 2002, 815
- Mitschke, Wolfgang*, Aufruf für eine europäische Finanzgerichtsbarkeit, IStR 2010, 466
- Münch, Ingo von/Kunig, Philip*, Kommentar zum GG, 5. Auflage, München 2000
- Münchener Kommentar zum BGB*, Band 4, 5. Auflage, München 2005
- Neumann, Steffen*, Der Teilbetrieb – Gründe für seine Reformbedürftigkeit, EStB 2002, 437
- Palandt, Otto*, Kommentar zum BGB, 72. Auflage, München 2013
- Prinz, Ulrich*, Umwandlungen in Internationalen Steuerrecht, Köln 2013
- Reiß, Wolfram/Kraeusel, Jörg/Langer, Michael*, Kommentar zum UStG, Loseblattsammlung, Bonn
- Rieger, Frank*, Ist die Inländerdiskriminierung noch mit dem Grundgesetz vereinbar?, DÖV 2006, 685
- Riese, Christoph/Noll, Paul*, Europarechtliche und verfassungsrechtliche Aspekte der Inländerdiskriminierung, NVwZ 2007, 516
- Rödter, Thomas/Beckmann, Klaus*, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, DStR 1999, 725

- Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Lishaut, Ingo van*, Kommentar zum UmwStG, Köln 2008
- Rödder, Thomas/Rogall, Matthias*, Fortschreibung des Entwurfs des neuen Umwandlungssteuererlasses – Anmerkungen zur Version v. 9.9.2011, Ubg 2011, 753
- Sachs, Michael*, Kommentar zum GG, 6. Auflage, München 2011
- Schafitzl, Andreas/Götz, Christoph*, Verschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltungen von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, DB-Beilage 1/2012, 25
- Schell, Matthias/Krohn, Dirk*, Ausgewählte praxisrelevante „Fallstricke“ des UmwStE 2011 (Teil 2), DB 2012, 1119
- Schilling, Theodor*, Gleichheitssatz und Inländerdiskriminierung, JZ 1994, 8
- Schmidt, Ludwig*, Kommentar zum EStG, 32. Auflage, München 2013
- Schmitt, Joachim*, Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, DStR 2011, 1108
- Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert/Stratz, Rolf-Christian*, Kommentar zum UmwG und UmwStG, 4. Auflage, München 2006
- Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert/Stratz, Rolf-Christian*, Kommentar zum UmwG und UmwStG, 5. Auflage, München 2009
- Schneider, Norbert/Ruoff, Christian/Sistermann, Christian*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Köln 2012
- Schulze zur Wiesche*, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil als Gegenstand der Spaltung und der Einbringung nach dem Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, DStZ 2011, 513
- Schumacher, Andreas/Neitz-Hackstein, Claudia*, Verschmelzung und Spaltung zwischen inländischen Kapitalgesellschaften, Ubg 2011, 409
- Sölch, Otto/Ringleb, Karl*, Kommentar zum UStG, Loseblattsammlung, München

Stangl, Ingo/Grundke, Matthias, Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs – Neue Einschränkungen durch den geplanten UmwSt-Erlass? –, DB 2010, 1851

Streinz, Rudolf, Kommentar zum EUV/AEUV, 2. Auflage, München 2012

Thömmes, Ottmar, Teilbetriebsbegriff der EG-Fusionsrichtlinie, in Wassermeyer, Franz/Mayer, Dieter/Rieger, Norbert, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag, Bonn/Berlin 2000

Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Köln

Wälzholz, Eckhard, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, Würzburg 1999

Weier, Dagmar, Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, DStR 2008, 1002

Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter, Kommentar zum UmwG und UmwStG, Loseblattsammlung, Bonn

IFSt-Schriften 2011 / 2012 / 2013

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011