

## Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff im Vergleich (Teil I)

### Der nationale Teilbetriebsbegriff

Gerrit Uphues\*

*In diesem Heft:*

1. Einleitung
2. Der nationale Teilbetriebsbegriff
  - 2.1 Definition der Rechtsprechung
    - 2.1.1 Organische Geschlossenheit
    - 2.1.2 Gewisse Selbständigkeit
    - 2.1.3 Lebensfähigkeit
    - 2.1.4 Merkmale eines Betriebs
  - 2.2 Umfang des nationalen Teilbetriebs
3. Ausblick

*Im nächsten Heft:*

4. Der europäische Teilbetriebsbegriff
  - 4.1 Definition der Fusionsrichtlinie (FRL)
    - 4.1.1 Norminterpretierende Rechtsprechung des EuGH
    - 4.1.2 Tatbestandsvoraussetzungen
    - 4.1.3 Umfang
  - 4.2 Unterschiede im Vergleich zum nationalen Teilbetriebsbegriff
    - 4.2.1 Lebensfähigkeit versus Funktionsfähigkeit
    - 4.2.2 Gewisse Selbständigkeit versus Funktionsfähigkeit
    - 4.2.3 Teilbetriebsumfang
    - 4.2.4 Nutzungsüberlassung versus Eigentumsübertragung
    - 4.2.5 Maßgebliche Perspektive
    - 4.2.6 Teilbetriebsfiktionen
5. Fazit

Der Beitrag setzt sich mit dem nationalen und europäischen Teilbetriebsverständnis auseinander. Dabei werden zunächst die einzelnen Tatbestandsmerkmale des

nationalen Teilbetriebsbegriffs im Sinne der Rechtsprechung des BFH sowie des europäischen Teilbetriebsbegriffs im Sinne der Fusionsrichtlinie erläutert. Anschließend werden bestehende Unterschiede zwischen den beiden Begriffsdefinitionen herausgearbeitet und zu einem Ergebnis zusammengeführt.

## 1. Einleitung

Der Begriff „Teilbetrieb“ kommt in zahlreichen Normen des deutschen Steuerrechts zur Anwendung (vgl. nur § 6 Abs. 3, § 16 EStG, § 7 GewStG, §§ 15, 20, 24 UmwStG).

Seine große praktische Bedeutung ergibt sich daraus, dass die Gewährung unterschiedlicher steuerlicher Privilegien vom Vorliegen eines Teilbetriebs abhängig gemacht wird. Exemplarisch hierfür stehen die Möglichkeit der Durchführung steuerneutraler Umwandlungen (§§ 15, 20 und 24 UmwStG) sowie der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifiermäßigungen nach § 34 EStG im Rahmen von Teilbetriebsveräußerungen.<sup>1</sup> Daher stellt sich in der Praxis sowohl im Bereich des EStG als auch des UmwStG nicht selten die Frage, ob die zu beurteilende Unternehmenseinheit einen Teilbetrieb darstellt. Bei Vorliegen hoher stiller Reserven kann die Beantwortung dieser Frage für den Unternehmer oftmals ausschlaggebend bezüglich der Durchführung einer Unternehmensrestrukturierung sein.<sup>2</sup>

Welche Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebes erfüllt sein müssen, ist jedoch umstritten. Der nationale Teilbetriebsbegriff stellt in Ermangelung einer gesetzlichen Legaldefinition einen unbestimmten Rechtsbegriff dar, dessen Konkretisierung insbes. durch die Rechtsprechung des BFH sowie die Literatur erfolgt.<sup>3</sup> Demgegenüber wird der europäische Teilbetriebsbegriff in der Fusionsrichtlinie<sup>4</sup> (FRL) legaldefiniert. Inwieweit sich die beiden Be-

Uphues: Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff im Vergleich (Teil I)(DStR 2022, 2521)

2522

griffsverständnisse decken bzw. voneinander abweichen, ist in der Literatur streitig.<sup>5</sup> Die Annahme von Differenzen zwischen den beiden Begriffsdefinitionen hätte das Bestehen eines Dualismus zur Folge.

Vor diesem Hintergrund beleuchtet der vorliegende Beitrag einer zweiteiligen Reihe das nationale Teilbetriebsverständnis und dessen einzelne Tatbestandsmerkmale. Im zweiten Teil werden der europäische Teilbetriebsbegriff iSd FRL sowie etwaige Unterschiede zwischen beiden Begriffsverständnissen dargestellt (im nächsten Heft DStR 2022, 2584). Hierbei soll auch der Umfang des jeweiligen Teilbetriebsverständnisses in den Grundzügen dargelegt werden. Die Thematik „Teilbetrieb im Aufbau“ wird hingegen nicht behandelt.

## 2. Der nationale Teilbetriebsbegriff

Im Folgenden werden die Merkmale des nationalen Teilbetriebsbegriffs dargestellt.

### 2.1 Definition der Rechtsprechung

Eine Legaldefinition des Teilbetriebs ist in den nationalen Steuergesetzen nicht vorhanden. Vielmehr kann der Teilbetrieb als Typusbegriff zwar in seinen Umrissen beschrieben, jedoch nicht abschließend definiert werden.<sup>6</sup>

In der Vergangenheit war der Teilbetrieb Streitgegenstand in einer Vielzahl finanzgerichtlicher Entscheidungen zu § 16 EStG. Die klassische nationale Begriffsdefinition wurde daher von der diesbezüglichen Rechtsprechung entwickelt und anhand der hieraus resultierenden Kasuistik zunehmend konkretisiert.<sup>7</sup> Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist ein Teilbetrieb ein

organisch geschlossener,

- mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs iSd EStG aufweist
- und als solcher lebensfähig ist.<sup>8</sup>

Die Definition basiert auf dem Gedanken, dass für das Vorliegen eines Teilbetriebs die wesentlichen Merkmale eines Betriebs gegeben sein müssen.<sup>9</sup> Der Teilbetrieb verkörpert daher – in gleichem Maße wie ein ganzer Gewerbebetrieb – einen selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens.<sup>10</sup> Im Gegensatz zu einem Gesamtbetrieb ist eine völlig selbständige Organisation einschließlich eigener Buchführung hingegen nicht erforderlich.<sup>11</sup>

Ausgehend von der Rechtsprechung zu § 16 EStG kann das nationale Begriffsverständnis grundsätzlich im Rahmen aller ertragsteuerlichen Vorschriften angewendet werden. Sowohl im Anwendungsbereich des EStG als auch des UmwStG sind jedoch normspezifische Besonderheiten zu beachten.<sup>12</sup>

Die Beurteilung, ob ein Teilbetrieb im Einzelfall vorliegt, erfolgt anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse unter Berücksichtigung der konkreten Ausprägung der einzelnen Tatbestandsmerkmale.<sup>13</sup> Die Funktion des Unternehmensteils im Rahmen des Gesamtbetriebs ist hierbei maßgebend, dh, das Verhältnis des Teilbetriebs zum gesamten Betrieb wird betrachtet.<sup>14</sup>

Der maßgebliche Zeitpunkt für das Vorhandensein eines Teilbetriebs wird jeweils durch die zu prüfende Gesetzesnorm bedingt.<sup>15</sup> In Fällen der Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe iSd § 16 EStG ist der Veräußerungs- (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) bzw. Aufgabezeitpunkt maßgebend.<sup>16</sup> Sowohl in Spaltungs- (§§ 15, 16 UmwStG) als auch in Einbringungsfällen (§§ 20, 24 UmwStG) wurde bislang nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>17</sup> und der herrschenden Meinung in der Literatur<sup>18</sup> auf den Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses bzw. des Spaltungs-/Einbringungsvertrags abgestellt. Im Umwandlungssteuer-Erlass (UmwStE) hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung dahingehend geändert, dass nunmehr der steuerliche Übertragungstichtag für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen

maßgebend sein soll.<sup>19</sup> Diese Meinungsänderung wird in der Literatur kritisch diskutiert.<sup>20</sup>

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale des nationalen Begriffsverständnisses sollen nachfolgend erläutert werden.

### 2.1.1 Organische Geschlossenheit

Zunächst wird für die Annahme eines Teilbetriebs gefordert, dass es sich um einen organisch geschlossenen Teil des

Uphues: Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff im Vergleich (Teil I)(DStR 2022, 2521)

2523

Gesamtbetriebes handelt. Diesem wenig konturierten Begriff wird in der Praxis nur eine geringe Bedeutung zugemessen. Begründet wird dies nach der herrschenden Meinung durch die großen Überschneidungen mit den Merkmalen der gewissen Selbständigkeit sowie der Lebensfähigkeit.<sup>21</sup>

Die organische Geschlossenheit wird zum Teil als eine Art Mindestvoraussetzung bzw. als Merkmal zur Negativabgrenzung verstanden.<sup>22</sup> Zum einen dient dieses Tatbestandsmerkmal der Abgrenzung zu Einzelwirtschaftsgütern. Einzelne Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich als Betriebsmittel zu kategorisieren, während für einen organisch geschlossenen Teil eines Gesamtbetriebes in der Regel eine Mehrzahl von Wirtschaftsgütern erforderlich ist.<sup>23</sup> Eine Ausnahme hiervon sah der BFH im Fall eines Schiffes einer Partenreederei.<sup>24</sup>

Zum anderen wird anhand der organischen Geschlossenheit eine Abgrenzung von Teilbetrieben zu mehreren Gewerbebetrieben einer einzelnen natürlichen Person vorgenommen. Mehrere Gewerbebetriebe seien demnach gegeben, wenn zwischen den Betrieben keinerlei sachliche und wirtschaftliche Verbindungen bestehen.<sup>25</sup> Herlinghaus äußert berechtigte Zweifel an der Sinnhaftigkeit dieser Abgrenzung für Zwecke des Umwandlungssteuerrechts, weil dort in aller Regel mehrere Wirtschaftsgüter als Sachgesamtheit übertragen werden. Ferner liege der Fokus ohnehin auf anderen Merkmalen des Teilbetriebs.<sup>26</sup>

Teile der Literatur gehen indes weiter und fordern eine räumliche Trennung von den anderen Betriebseinheiten sowie das Fehlen personeller und sachlicher Verflechtungen. Demgegenüber sei die organische Geschlossenheit zu verneinen, wenn die gesamte Unternehmensorganisation auf „ein in gegenseitiger Unterstützung zu erzielendes Gesamtergebnis“<sup>27</sup> ausgerichtet ist.<sup>28</sup> Hinsichtlich der Forderung einer räumlichen Trennung überzeugt diese Ansicht nicht, da dies eher als Abgrenzungsmerkmal beim Tatbestandsmerkmal der gewissen Selbständigkeit zu prüfen ist. In diesem Punkt werden die Überschneidungen der beiden Tatbestandsmerkmale deutlich.

Zusammenfassend wird dem Merkmal der organischen Geschlossenheit in der Literatur mehrheitlich neben den beschriebenen Abgrenzungsfunktionen kein eigener Bedeutungsinhalt zugesprochen. Aufgrund der großen Schnittmengen mit den weiteren

Tatbestandsmerkmalen der gewissen Selbständigkeit sowie der Lebensfähigkeit ist bei deren Vorliegen zumeist auch von einer organischen Geschlossenheit auszugehen.<sup>29</sup>

## 2.1.2 Gewisse Selbständigkeit

Geprägt wird der nationale Teilbetriebsbegriff durch das Merkmal der gewissen Selbständigkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfordert dies, dass die dem Teilbetrieb zugeordneten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienen, die sich im Rahmen des Gesamtunternehmens von der übrigen gewerblichen Tätigkeit deutlich unterscheidet bzw. abhebt. Demnach muss die zu beurteilende Unternehmenseinheit mit Blick auf das Gesamtunternehmen einen selbständigen Zweigbetrieb darstellen.<sup>30</sup>

Auch in diesem Kontext ist grundsätzlich das Gesamtbild der Verhältnisse beim Veräußerer maßgebend. Allerdings lassen sich in Ausnahmefällen auch aus der Perspektive des Erwerbers Rückschlüsse auf die Verhältnisse beim Veräußerer ziehen. Nach Ansicht des BFH handele es sich bei der unveränderten Betriebsfortführung durch den Erwerber um ein Indiz für die Annahme einer gewissen Selbständigkeit der Unternehmenseinheit beim Veräußerer.<sup>31</sup>

Zur Beurteilung des Vorliegens einer gewissen Selbständigkeit werden diverse Abgrenzungsmerkmale, die auf der Rechtsprechung des BFH beruhen, herangezogen. Die Merkmale können nach sachlichen, personellen sowie wirtschaftlichen Indizien kategorisiert werden.<sup>32</sup> Sachliche Anhaltspunkte können zB eine örtliche/räumliche Trennung, eigenes Inventar und die Verwendung eines eigenen Anlagevermögens sein. Der Einsatz verschiedenen Personals sowie eine eigene Verwaltung deuten zB auf eine personelle Selbständigkeit hin. Indizien für eine wirtschaftliche Eigenständigkeit sind insbes. ein eigener Kundenstamm, ungleichartige betriebliche Tätigkeiten sowie getrennte Einkaufs- und Verkaufsabteilungen.<sup>33</sup> Auch das Bestehen eines eigenen Firmenwertes ist ein Anzeichen für einen Teilbetrieb.<sup>34</sup> Die Gewichtung der einzelnen Merkmale hängt davon ab, ob es sich um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb handelt.<sup>35</sup>

Uphues: Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff im Vergleich (Teil I)(DStR 2022, 2521)

2524

Das Erfüllen aller Abgrenzungsmerkmale ist hingegen nicht geboten. Eine vollständige Selbständigkeit des Teilbetriebs ist im Gegensatz zu einem Betrieb gerade nicht erforderlich. Demnach schließen unwesentliche Überschneidungen, zB hinsichtlich allgemeiner Verwaltungsarbeiten einzelner Teilbetriebe, die Annahme einer gewissen Selbständigkeit nicht aus.<sup>36</sup> Anderenfalls käme es zu einer Überspannung des Tatbestandsmerkmals der gewissen Selbständigkeit, da zu vermuten ist, dass der Unternehmer sich im konkreten Fall bewusst für die Schaffung eines Teilbetriebs und gegen die Schaffung eines separaten Betriebs entschieden hat.<sup>37</sup>

Des Weiteren dient die gewisse Selbständigkeit der Abgrenzung des Teilbetriebes gegenüber unselbständigen Betriebsteilen. Ein unselbständiger Betriebsteil wird angenommen, wenn ein Gesamtunternehmen nur in organisatorischer Hinsicht nach örtlichen oder fachlichen Gesichtspunkten aufgeteilt ist. Als Teil des sonst gleichgerichteten Gesamtunternehmens kommt den unselbständigen Betriebsteilen allein eine dienende Funktion zu. Demzufolge sind einzelne Abteilungen wie bspw. der Einkauf nicht schon aufgrund organisatorischer Verselbständigung und gesonderten Ergebnisausweises als Teilbetrieb zu qualifizieren.<sup>38</sup> Ferner dürfte die Annahme eines Teilbetriebs bei unselbständigen Betriebsteilen auch aufgrund des Fehlens einer eigenständigen Lebensfähigkeit zu verneinen sein.

### 2.1.3 Lebensfähigkeit

Eine komplette Trennung der Merkmale Selbständigkeit und Lebensfähigkeit erscheint nicht vorstellbar, da einige der vorgenannten Abgrenzungskriterien zur gewissen Selbständigkeit auch für die Lebensfähigkeit von Bedeutung sind.<sup>39</sup>

Lebensfähig ist ein Teil eines Gesamtbetriebs nach ständiger Rechtsprechung, „wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann“<sup>40</sup>. Maßgebend ist, dass es möglich ist, den Teilbetrieb im Hinblick auf Organisation und Ausstattung wie einen Betrieb zu unterhalten.<sup>41</sup>

Nicht ausschlaggebend ist dagegen, ob der Teilbetrieb stets Gewinne erwirtschaftet.<sup>42</sup> Gleichmaßen kommt es nicht auf das Wertverhältnis des Teilbetriebs zum Gesamtbetrieb an. Daraus kann man ableiten, dass der Teilbetrieb als einzige Erwerbsgrundlage keine ausreichende Existenzgrundlage bieten muss.<sup>43</sup>

Die Lebensfähigkeit eines Teilbetriebs wird in der Regel bejaht, wenn ein eigener Kundenkreis und eigene Einkaufsbeziehungen vorliegen. Dabei ist auch eine mögliche Einflussnahme auf die Preisgestaltung zu beachten.<sup>44</sup> Als begriffsnotwendige Voraussetzung eines werbenden Teilbetriebs ist ein eigener Kundenkreis für die Annahme der Lebensfähigkeit unabdingbar.<sup>45</sup> Im Gegensatz zum Merkmal der gewissen Selbständigkeit erfolgt die Betrachtung hier anhand einer Außensicht.<sup>46</sup> Aus der Perspektive des Kundenkreises wird dabei beurteilt, ob der Unternehmensteil „nach außen als selbständiges Wirtschaftsgebilde und ‚lebensfähiger Organismus‘ erscheint, nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben wird“<sup>47</sup>. Die Forderung eigener Einkaufsbeziehungen sowie der Möglichkeit einer Einflussnahme auf die Preisgestaltung dienen der Unterscheidung von Teilbetrieben und bloßen Verkaufsstellen. Ausnahmsweise können eigene Einkaufsbeziehungen auch bejaht werden, wenn die Waren vom Hauptbetrieb zu marktüblichen Konditionen erworben werden.<sup>48</sup>

### 2.1.4 Merkmale eines Betriebs

Schließlich verlangt die Rechtsprechung des BFH, dass ein Teilbetrieb für sich betrachtet über alle Merkmale eines Betriebes iSd § 15 Abs. 2 EStG verfügt. Daraus

wird gefolgert, dass der jeweilige Teilbereich unabhängig vom Hauptbetrieb bei isolierter Betrachtung eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben muss. Bei einem vollumfänglich eigengewerblich tätigen Unternehmen ergeben sich diesbezüglich in der Regel keine Probleme. Teilbereiche, deren Tätigkeit sich auf die Vermietung von Grundstücken beschränkt (bloße Vermögensverwaltung), sind hingegen grundsätzlich nicht als Teilbetriebe zu qualifizieren. Eine Ausnahme hiervon würde sich lediglich ergeben, wenn die Grundstücksvermietung auch außerhalb des Gesamtbetriebs einen gewerblichen Charakter aufweisen würde.<sup>49</sup>

Umstritten ist in der Literatur, ob das Vorliegen einer originär gewerblichen Tätigkeit uneingeschränkt gefordert werden kann. Den Kern dieser Diskussion bilden die Gewerblichkeitsfiktionen nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 3 EStG (Infektionstheorie bzw. gewerbliche Prägung einer Per-

Uphues: Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff im Vergleich (Teil I)(DStR 2022, 2521)

2525

sonengesellschaft), Fälle der Betriebsaufspaltung sowie die Betriebsverpachtung im Ganzen.<sup>50</sup>

## 2.2 Umfang des nationalen Teilbetriebs

Die Inanspruchnahme der ertragsteuerlich vorgesehenen Begünstigungen (Buchwertfortführung in Fällen der §§ 15, 16, 20 und 24 UmwStG; Freibetrag iSd § 16 Abs. 4 EStG sowie Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG) erfordert sowohl in Übertragungs- als auch in Umwandlungsfällen, dass der Teilbetrieb im Ganzen von der Übertragung bzw. der Umwandlung erfasst wird. Neben der Teilbetriebsdefinition ist in einem zweiten Schritt auch der Teilbetriebsumfang zu bestimmen, also die Frage zu klären, welche Wirtschaftsgüter im Rahmen der Teilbetriebsübertragung übergehen müssen.<sup>51</sup>

Nach dem nationalen Begriffsverständnis des Teilbetriebs ist die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen konstitutiv für den Teilbetrieb. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist hierbei normspezifisch auszulegen. Bei Teilbetriebsveräußerungen/-aufgaben iSd §§ 16, 34 EStG erfolgt eine funktional-quantitative Betrachtung. Begründet wird dies mit dem Normzweck, der darin besteht, die während der Betriebszeit entstandenen stillen Reserven begünstigt zu besteuern. Demzufolge sind in den vorgenannten Fällen auch nicht funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven ruhen (quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage), miteinzubeziehen. Dahingegen gewähren die §§ 15, 16, 20 und 24 UmwStG die Möglichkeit einer steuerneutralen Unternehmensfortführung in einer anderen Rechtsform, so dass in diesen Fällen die Aufdeckung stiller Reserven vermieden wird. Daher gilt hier eine rein funktionale Sichtweise. Es wird darauf abgestellt, ob das einzelne Wirtschaftsgut aufgrund seiner Funktion für die Ausübung des Betriebs wesentlich, dh für den Betriebsablauf unerlässlich, ist. Entsprechendes gilt für die unentgeltliche Teilbetriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG.<sup>52</sup> Die

Beurteilung richtet sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen bzw. der beabsichtigten Nutzung der Wirtschaftsgüter. Unabhängig von der Zugrundelegung der funktionalen oder der funktional-quantitativen Betrachtungsweise ist grundlegende Voraussetzung, dass die jeweilige Betriebsgrundlage sich im (wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers befindet.<sup>53</sup>

Im Gegensatz zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen dienen unwesentliche Betriebsgrundlagen zwar auch dem Betrieb, aber erweisen sich als verzichtbar (funktionaler Aspekt) und beinhalten keine beachtlichen stillen Reserven (quantitativer Aspekt). Diese Abgrenzung ist von zentraler Bedeutung, weil bereits das Zurückbehalten einer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage die Gewährung der vorgenannten steuerlichen Begünstigungen grundsätzlich ausschließt. Es würde nicht zu einer Teilbetriebsübertragung, sondern zu einer nicht begünstigten Übertragung diverser Einzelwirtschaftsgüter (ggf. im Wege des Tausches) kommen. Wesentliche Betriebsgrundlagen können zB Grundstücke, Produktionsanlagen oder auch immaterielle Wirtschaftsgüter sein.<sup>54</sup>

Daneben gibt es noch Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen eines Unternehmens, die sich ihrer Funktion nach indifferent zum Teilbetrieb verhalten. Diese Wirtschaftsgüter werden als sog. neutrales Vermögen bezeichnet und können jedem Teilbetrieb im Rahmen einer Veräußerung oder Umwandlung grundsätzlich frei zugeordnet werden. Hierzu gehören vor allem liquide Mittel, Wertpapiere und sonstige Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.<sup>55</sup>

### 3. Ausblick

Im Gegensatz zum nationalen Teilbetriebsverständnis wird der europäische Teilbetriebsbegriff im sekundären Europarecht explizit definiert. Die in Art. 2 Buchst. j FRL normierten Tatbestandsvoraussetzungen sowie die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH werden in einem zweiten Beitrag (im nächsten Heft DStR 2022, 2584) betrachtet. Weiter wird dann untersucht, welche Unterschiede zwischen den beiden Begriffsverständnissen bestehen.

---

\* Dipl.-Finanzwirt (FH) Gerrit Uphues, LL.M., ist in der Finanzverwaltung NRW tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

<sup>1</sup> Geissler/Kobor/Kulosa/Patt in H/H/R, EStG/KStG, Stand Okt. 2022, EStG § 16 Rn. 140.

<sup>2</sup> Goebel/Ungemach DStZ 2012, 353 (353).

<sup>3</sup> Sondermann, Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG in der Form des SEStEG, Diss., Münster 2015, S. 1, abrufbar unter: <https://d-nb.info/1138364029>.

<sup>4</sup> Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 (fortan als „FRL“ abgekürzt).

<sup>5</sup> Claß/Weggenmann BB 2012, 552 (553); Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, UmwStG § 20 Rn. 87.

6 Schallmoser in Brandis/Heuermann, EStG/KStG/GewStG, Stand Aug. 2022, EStG § 16 Rn. 190.

7 Stangl in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, § 4 Rn. 339; vgl. zur umfangreichen Kasuistik nur das „ABC des Teilbetriebs“ bei Wacker in Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, § 16 Rn. 130.

8 BFH v. 17.5.2018 – VI R 66/15, BFHE 262, 33, DStR 2018, 2135 Rn. 28; v. 29.11.2017 – I R 7/16, BFHE 260, 334, DStR 2018, 1014 mAnm Wacker, Rn. 38; v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, DStR 2010, 1517 Rn. 22.

9 Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, UmwStG § 15 Rn. 52.

10 Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 140.

11 BFH v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486, BeckRS 1984, 22006814 juris-Rn. 8; so auch Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand Aug. 2022, UmwStG 2006 § 20 Rn. 52; Hörtnagl (Fn. 9), UmwStG § 15 Rn. 52.

12 Nitzschke (Fn. 11), UmwStG 2006 § 20 Rn. 52. Näheres zur normspezifischen Auslegung: Micker/Uphues Ubg 2021, 320.

13 Jacobsen in EStG eKommentar, Stand 19.4.2022, § 16 Rn. 62; Schallmoser (Fn. 6), EStG § 16 Rn. 192; Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl. 2022, § 16 Rn. 45.

14 Füssenich in BeckOK EStG, Stand 1.10.2022, § 16 Rn. 448.

15 Goebel/Ungemach DStZ 2012, 353 (356).

16 Trossen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand Sep. 2022, Rn. B 604; Wacker (Fn. 7), § 16 Rn. 122.

17 BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978-21/98, BStBl. I 1998, 268, BeckVerw 026939 Rn. 15.10, 20.19.

18 Beutel/Ruoff/Tommaso/Sistermann/Schneider in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 12 Rn. 240; Kessler/Philipp DStR 2011, 1065 (1065); Schmitt (Fn. 5), UmwStG § 20 Rn. 90; aA Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 15 Rn. 169; Schießl in Widmann/Mayer, UmwStG, Stand Sep. 2022, § 15 Rn. 32 (Eintragung im Handelsregister).

19 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, BeckVerw 254520 Rn. 02.14, 15.03.

20 Detailliertere Ausführungen hierzu Micker/Uphues Ubg 2021, 320 (323).

21 Blumers BB 2008, 2041 (2043): „Daher ist er – jedenfalls für das Umwandlungssteuerrecht – überflüssig“; Feldgen Ubg 2012, 459; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rn. 137.

22 Herlinghaus (Fn. 21), § 20 Rn. 137.

23 Füssenich (Fn. 14), § 16 Rn. 455; Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 142; Wacker (Fn. 7), § 16 Rn. 119.

24 BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380, BeckRS 1991, 22000054 juris-Rn. 8.

25 Hörtnagl (Fn. 9), UmwStG § 15 Rn. 55; Wacker (Fn. 7), § 16 Rn. 119.

26 Herlinghaus (Fn. 21), § 20 Rn. 137.

27 BFH v. 14.3.1989 – I R 75/85, BFH/NV, 1991, 291 juris-Rn. 23.

28 Feldgen Ubg 2012, 459; Goebel/Ungemach DStZ 2012, 353 (354).

29 Füssenich (Fn. 14), § 16 Rn. 455; Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 142; Hörtnagl (Fn. 9), UmwStG § 15 Rn. 55.

30 BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409, DStR 1996, 1080 mAnm H.G., juris-Rn. 15; v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486, BeckRS 1984, 22006814 juris-Rn. 8; v. 26.4.1979 – IV R 119/76, BStBl. II 1979, 557, BeckRS 1979, 22004886 juris-Rn. 11; v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838, BeckRS 1973, 22002201 juris-Rn. 9.

31 BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, BeckRS 2007, 25011810 Ls. 2; so auch Sondermann (Fn. 3), S. 34.

32 Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 144; Graw, Der Teilbetriebsbegriff im UmwSt-Recht nach dem UmwStE 2011, IFSt-Schrift Nr. 488, 2013, S. 13 f.; Trossen (Fn. 16), Rn. B 612.

33 BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735, DStRE 1998, 762 juris-Rn. 19; v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486, BeckRS 1984, 22006814 juris-Rn. 8; v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, BeckRS 2007, 25011810 juris-Rn. 14; v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, BeckRS 2015, 96085 Rn. 16.

34 BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455, BeckRS 1986, 22007777 Ls 1.

35 BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772, DStRE 2007, 1229 juris-Rn. 10; Maetz in Bordewin/Brandt, EStG, Stand Nov. 2022, § 16 Rn. 102; Wacker (Fn. 7), § 16 Rn. 121.

36 BFH v. 24.8.1989 – IV R 120/88, BStBl. II 1990, 55, BeckRS 1989, 22009137 juris-Rn. 12; Schumacher (Fn. 18), § 15 Rn. 145; Trossen (Fn. 16), Rn. B 612.

37 Maetz (Fn. 35), § 16 Rn. 101.

38 BFH v. 27.10.1994 – I R 107/93, BStBl. II 1995, 4003, BeckRS 1994, 22011271 juris-Rn. 14; v. 5.4.1968 – IV R 75/67, BStBl. II 1968, 523, BeckRS 1968, 21001351 juris-Rn. 8; Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 140; Goebel/Ungemach DStZ 2012, 353 (355).

39 Sondermann (Fn. 3), S. 31.

40 BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415, BeckRS 1976, 22000167 juris-Rn. 9; v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838, BeckRS 1973, 22002201 juris-Rn. 11; v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735, DStRE 1998, 762 juris-Rn. 18.

41 Maetz (Fn. 35), § 16 Rn. 101.

42 BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409, DStR 1996, 1080 mAnm H.G., juris-Rn. 19; Blumers BB 2011, 2204 (2205); Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 143.

43 BFH v. 5.10.1976 – VIII R 87/72, BStBl. II 1977, 45, BeckRS 1976, 22003703 Ls.; Sondermann (Fn. 3), S. 31 f.; Trossen (Fn. 16), Rn. B 611; Wacker (Fn. 7), § 16 Rn. 120.

44 BFH v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516, BeckRS 1992, 7835 juris-Rn. 16 f.; Füssenich (Fn. 14), § 16 Rn. 463; Schumacher (Fn. 18), § 15 Rn. 145.

45 BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832, BeckRS 1975, 22003267 juris-Rn. 11; Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 143; Trossen (Fn. 16), Rn. B 611.

46 Graw (Fn. 32), S. 13 u. 15.

47 BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832, BeckRS 1975, 22003267 juris-Rn. 11.

48 BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209, BeckRS 1998, 14264 juris-Rn. 15; Feldgen Ubg 2012, 459; Wacker (Fn. 7), § 16 Rn. 120.

49 BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397, BeckRS 1969, 21001182 Ls. 2; Füssenich (Fn. 14), § 16 Rn. 469; Goebel/Ungemach DStZ 2012, 353 (355).

50 Nitzschke (Fn. 11), UmwStG 2006 § 20 Rn. 54a; ausführlich hierzu: Geissler/Kobor/Kulosa/Patt (Fn. 1), EStG § 16 Rn. 145 sowie Sondermann (Fn. 3), S. 53 ff. Detailliertere Erläuterungen erfolgen an dieser Stelle aus Gründen des Umfangs nicht.

51 Goebel/Ungemach DStZ 2012, 353 (356); Jacobsen/Happel in UmwStG eKommentar, Stand 31.3.2022, § 15 Rn. 39.

52 BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, DStR 2010, 1517 Rn. 23; v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, DStR 2010, 1025 Rn. 20; Dworschak in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 15 Rn. 62 f.; Hörtnagl (Fn. 9), UmwStG § 15 Rn. 67; Neumann EStB 2002, 437 (440).

53 Schumacher (Fn. 18), § 15 Rn. 150 u. 151; Trossen (Fn. 16), Rn. B 616a.

54 Herlinghaus (Fn. 21), § 20 Rn. 142; Neumann EStB 2002, 437 (439); Schumacher (Fn. 18), § 15 Rn. 151; Trossen (Fn. 16), Rn. B 616a.

55 Beutel/Ruoff/Tommaso/Sistermann/Schneider (Fn. 18), § 12 Rn. 235; Trossen (Fn. 16), Rn. B 616a.

© Verlag C.H.BECK oHG 2024