

Philipp Maetz

Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip



**Nomos**



**DR. SCHUMACHER  
& PARTNER GMBH**

## Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Dr. Schumacher & Partner,  
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

VRiBFH Michael Wendt, München

Band 14

Philipp Maetz

Der Teilbetrieb des UmwStG im  
Spannungsfeld zwischen Realisations-,  
Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip



**Nomos**



**DR. SCHUMACHER  
& PARTNER GMBH**

Wirtschaftsprüfung · Steuerberatung · Rechtsberatung

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

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2017

ISBN 978-3-8487-4318-6 (Print)

ISBN 978-3-8452-8587-0 (ePDF)

1. Auflage 2017

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2017. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2016/2017 von der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen.

Der Teilbetrieb hat in der betrieblichen Besteuerungspraxis eine kaum zu unterschätzende Bedeutung. So bedürfen bestehende Legalstrukturen in Unternehmensgruppen beständiger Anpassungen an die sich ändernden Rahmenbedingungen, unter denen die Unternehmen ihre wirtschaftliche Tätigkeit entfalten. Dem in der vorliegenden Arbeit untersuchten Teilbetriebsbegriff kommt eine – wenn nicht die – zentrale Funktion bei dem Ansinnen des Umwandlungssteuergesetzgebers zu, die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit in einem „anderen Rechtskleid“ zu ermöglichen. Hierbei ist die wissenschaftliche Beschäftigung mit diesem Begriff auch deshalb so wichtig, weil er nur selten Gegenstand von Rechtsprechung und damit allgemein zugänglicher „Autoritäten“ ist – das steuerliche Risiko aus einer womöglich unzutreffenden Auslegung des Teilbetriebsbegriffs ist in Anbetracht regelmäßig erheblicher stiller Reserven und damit prohibitiver Steuerlasten schlicht zu groß, als dass ein gut berater Steuerpflichtiger nicht im Vorfeld der Reorganisation eine verbindliche Auskunft über den Teilbetriebscharakter und damit Umfang der zu bewegenden Sachgesamtheit einholen würde. Streitige Verfahren und somit gerichtliche Entscheidungen zum Teilbetrieb stellen daher die große Ausnahme dar.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meiner Doktormutter, Frau Professor Dr. Johanna Hey, für die Unterstützung und Betreuung dieser Arbeit. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. Christian Dorenkamp für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens.

Mein größter Dank gilt an dieser Stelle meinen Eltern, Dr. Hildegard und Dr. Friedhelm Maetz, meinem Bruder, Christoph Maetz, sowie meiner Ehefrau Christina von Busch, die mich auch über dieses Projekt hinaus stets begleitet, unterstützt und bestärkt haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Heidelberg, im Juni 2017

*Philipp Maetz*



# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
A. Einleitung	21
I. Einführung in die Thematik	21
II. Aktuelle Relevanz der Thematik	23
III. Gang der Untersuchung	25
B. Kapitel 1: Der Teilbetrieb i.S.d. UmwStG als Teil eines „Systems der Umstrukturierungen“	26
I. Systembildung im Recht	27
1. Systembildung im Recht allgemein	28
a) „Äußeres“ und „inneres“ System im Alternativverhältnis	28
b) „Äußeres“ und „inneres“ System im Kumulativverhältnis	29
c) Stellungnahme	30
2. Übertragung auf das Steuerrecht	30
3. Zwischenergebnis	32
II. „Äußeres System“ als Umgrenzung einer „inneren Systematisierung“	32
1. Merkmale eines „äußeren Systems“	33
2. Begriffliche Abgrenzbarkeit eines „Systems der Umstrukturierungen“ unter Berücksichtigung der Rechtsentwicklung	33
a) Behandlung von Veränderungen im Bestand eines Unternehmens vor Verkündung des UmwStG 1969	34
aa) KStG 1925/1934	34
bb) UmwStG 1934/1957	36
cc) Judikatur des RFH und des BFH	36
b) Ursprung des Teilbetriebs	38
aa) Erstmalige Erwähnung in § 30 EStG 1925	38

bb) Konkretisierung des Teilbetriebsbegriffs durch die Rechtsprechung	39
(1) Alle Merkmale eines Betriebs i.S.d. EStG	40
(2) Organische Geschlossenheit	41
(3) Selbständigkeit	41
(4) Lebensfähigkeit	42
(5) Maßgebliche(r) Zeitpunkt/Sichtweise	43
c) Der Teilbetrieb als privilegiertes Umstrukturierungsvermögen	43
aa) UmwStG 1969/1977	44
bb) „Ausbreitung“ des Teilbetriebs im Steuerrecht	45
cc) Finanzverwaltung und Teilbetrieb bis zum Inkrafttreten des UmwStG 1995	46
(1) „Realteilung-Erlass“ vom 19. Februar 1980	47
(2) „Treuhandanstalts-Spaltungs-Erlass“ vom 8. Mai 1991	48
(3) „Spaltungs-Erlass“ vom 9. Januar 1992	48
dd) Zwischenergebnis	49
d) UmwStG 1995	49
e) UmwStG 2006 (SEStEG)	50
f) Umstrukturierungsmöglichkeiten hinsichtlich einzelner Wirtschaftsgüter	51
aa) „Mitunternehmererlass“ vom 20. Dezember 1977	52
bb) Regelung des § 6 Abs. 5 EStG	52
g) Zwischenergebnis	52
3. Allgemeine Zweckmäßigkeit	53
4. Normative Spezifität – wiederkehrende Prinzipien im Bereich der Umstrukturierungen	54
a) Unterscheidung: Fiskalzweck- und Sozialzwecknormen	56
b) Klassifizierung des § 16 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG	57
aa) Einordnung als Sozialzwecknorm	57
bb) Einordnung als Fiskalzwecknorm	58
5. Zwischenergebnis: Die das „System der Umstrukturierungen“ umfassenden Rechtsnormen	59

III. „Inneres System“: Wertentscheidungen des Gesetzgebers im „System der Umstrukturierungen“	61
1. Das Steuerrecht als prinzipiengetragene Rechtsordnung	62
a) Grundsätzliches zu Prinzipien	62
b) Prinzipien im Recht	63
aa) Allgemeines	63
(1) Meinungsstand	63
(2) Stellungnahme	64
(3) Zwischenergebnis	65
bb) Funktion von Prinzipien im Recht	65
cc) Prinzipien im Steuerrecht	67
c) Prinzipienhierarchie	69
aa) Systemtragende Prinzipien	69
bb) Verfassungskräftige Subprinzipien	69
cc) Einfachgesetzliche Prinzipien	70
d) Zwischenergebnis	70
2. „System der Umstrukturierungen“ und zu Grunde liegende Prinzipien	71
a) Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit	71
aa) Allgemeines zum Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit	71
bb) Bedeutung des Prinzips der steuerlichen Leistungsfähigkeit für juristische Personen	74
cc) Konkretisierung der steuerlichen Leistungsfähigkeit	75
(1) Realisationsprinzip – steuerliche Leistungsfähigkeit in sachlicher Hinsicht	76
(a) Allgemeines zum Realisationsprinzip	77
(aa) Umsatzakte mit Nennwertausweis	78
(bb) Umsatzakte ohne Nennwertausweis	78
(b) Realisationsprinzip bei den Umstrukturierungsnormen im EStG	78
(aa) § 6 Abs. 3 EStG/§ 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG	79
(bb) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG/§ 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG	79
(c) Realisationsprinzip im UmwStG	80
(aa) § 15 UmwStG	80

(bb) §§ 20 ff. UmwStG	81
(cc) § 24 UmwStG	82
(d) Zwischenergebnis	82
(2) Subjektsteuerprinzip – steuerliche Leistungsfähigkeit in persönlicher Hinsicht	83
(a) Allgemeines zum Subjektsteuerprinzip	84
(aa) Subjektsteuerprinzip und die Übertragung von stillen Reserven	85
(bb) Subjektsteuerprinzip und die Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG	86
(cc) Stellungnahme	88
(dd) Zwischenergebnis	89
(b) Verhältnis des Subjektsteuerprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip	89
(aa) Meinungsstand	89
(bb) Stellungnahme	90
(c) Bedeutung des Subjektsteuerprinzips im Unternehmenssteuerrecht	91
(d) Subjektsteuerprinzip bei den Umstrukturierungsnormen im EStG	92
(aa) § 6 Abs. 3 EStG/§ 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG	92
(bb) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	94
(cc) Exkurs: Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften	96
(dd) § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG	99
(e) Subjektsteuerprinzip im UmwStG	100
(aa) § 15 UmwStG	101
(bb) §§ 20 ff. UmwStG	102
(cc) § 24 UmwStG	102
(f) Zwischenergebnis	103
(3) Kontinuitätsprinzip – steuerliche Leistungsfähigkeit in zeitlicher Hinsicht	104
(a) Allgemeines zum Kontinuitätsprinzip	105
(aa) Bisherige Erwähnung des Kontinuitätsprinzips	105
(bb) Eigene Auffassung	106

(b) Kontinuitätsprinzip bei den Umstrukturierungsnormen im EStG	107
(aa) § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG	108
(bb) § 6 Abs. 3 EStG	108
(cc) § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG	110
(dd) § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG	112
(ee) § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG	114
(ff) Zwischenergebnis	115
(c) Kontinuitätsprinzip im UmwStG	116
(aa) § 15 UmwStG	116
(bb) §§ 20 ff. UmwStG	119
(cc) § 24 UmwStG	120
(d) Zwischenergebnis: Kontinuitätsprinzip	121
dd) Zwischenergebnis: Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit	124
b) Gebot der Folgerichtigkeit	126
aa) Allgemeines	126
bb) Folgerichtige Umsetzung des „Systems der Umstrukturierungen“	127
(1) Starke Ausprägung des Subjektsteuerprinzips – Keine Ausprägung des Realisationsprinzips	128
(2) Starke Ausprägung des Subjektsteuerprinzips – Mittlere Ausprägung des Realisationsprinzips	130
(3) Mittlere Ausprägung des Subjektsteuerprinzips – Mittlere Ausprägung des Realisationsprinzips	132
cc) Zusammenfassung: Gebot der Folgerichtigkeit	134
c) Zwischenergebnis	135
3. Zwischenergebnis: Einheitliches „inneres“ „System der Umstrukturierungen“	136
IV. Zwischenergebnis: „System der Umstrukturierungen“	137

C. Kapitel 2: Auslegungsmaßstab für den Begriff des Teilbetriebs i.S.d. UmwStG	138
I. Berücksichtigung der systematisch-teleologischen Grundentscheidungen des Gesetzgebers für den Teilbetrieb i.S.d. UmwStG	139
II. Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte	141
1. Normgeschichtliche Auslegung	142
2. Gesetzesbegründung	143
III. Zwischenergebnis: Auslegungsmaßstab nach nationalen Kriterien	144
IV. Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts	145
1. Verhältnis des nationalen Rechts zum Europarecht	146
2. Verhältnis des nationalen UmwStG zur europäischen Fusionsrichtlinie	148
a) Direkter Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie	148
b) Rein nationale Fälle	148
aa) Meinungsstand	150
(1) „Gespaltene“ Auslegung	150
(2) „Europäischer“ Teilbetriebsbegriff	152
(3) „Günstigerprüfung“	153
bb) Stellungnahme	154
c) Zwischenergebnis	157
3. Teilbetrieb i.S.d. Art. 2 Buchst. j) FRL	157
a) Wortlaut	158
b) Rechtsvergleichung	158
aa) Belgien	159
bb) Dänemark	160
cc) Frankreich	161
dd) Österreich	163
ee) Schweden	165
ff) CEE	166
gg) Zwischenergebnis: Rechtsvergleichung	168
c) Entstehungsgeschichte	170
d) Sinn und Zweck	171
e) Rechtsprechung des EuGH	174
aa) Rs. „Europartner“	174
bb) Rs. „Andersen og Jensen“	177
4. Zwischenergebnis: Gemeinschaftsrecht	178

V. Einheitlicher Auslegungsmaßstab des Teilbetriebs i.S.d. UmwStG	179
D. Kapitel 3: Der Teilbetrieb i.S.d. UmwStG – Einzelprobleme	181
I. Anforderungen an das Merkmal der „Selbständigkeit“	181
1. Meinungsstand	182
a) Umschreibung des Merkmals der „Selbständigkeit“ durch die „eigenständige Funktionsfähigkeit“ i.S.d. Art. 2 Buchst. j) FRL	182
b) Teilbetrieb i.S.d. Art. 2 Buchst. j) FRL erfordert das Merkmal der „Selbständigkeit“	183
2. Stellungnahme	183
II. „Ausschließlichkeitserfordernis“ bei der Abspaltung	188
1. Meinungsstand	189
a) Abschaffung des „Ausschließlichkeitserfordernisses“ durch das SEStEG	189
b) Beibehaltung des „Ausschließlichkeitserfordernisses“ trotz geänderten Wortlauts	190
2. Stellungnahme	191
III. (Gegenständlicher) Umfang des Teilbetriebs	193
1. Grundsätzliches	194
2. Beispiele	195
3. Berücksichtigung der Fusionsrichtlinie	196
4. Stellungnahme	198
IV. Zuordnung von Wirtschaftsgütern	200
1. Meinungsstand	200
a) Neutrale Wirtschaftsgüter/Unwesentliche Betriebsgrundlagen	200
b) Nutzung von wesentlichen Betriebsgrundlagen durch mehrere Teilbetriebe	201
c) Fiktive Teilbetriebe	202
d) Fiktive Teilbetriebe: Berücksichtigung der Fusionsrichtlinie	204
2. Stellungnahme	204
a) Zuordnung der sonstigen Wirtschaftsgüter	204

b) Nutzung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen durch mehrere Teilbetriebe	205
aa) 1. Schritt: Funktional wesentliche Betriebsgrundlage auch „nach“ Übertragung?	205
bb) 2. Schritt: Übertragungsvorgang	206
cc) Zwischenergebnis: Nutzung durch mehrere Teilbetriebe	206
c) Fiktive Teilbetriebe	206
V. Anforderungen an den Übertragungsvorgang als solchen	207
1. Meinungsstand	207
a) Nutzungsüberlassung nicht ausreichend	208
b) Nutzungsüberlassung ausreichend	209
c) Meinungsstand unter Berücksichtigung der Fusionsrichtlinie	210
2. Stellungnahme...	211
a) ... unter Berücksichtigung des Subjektsteuerprinzips	211
b) ... unter Berücksichtigung des Kontinuitätsprinzips	212
c) ... unter Berücksichtigung der jüngeren Rechtsprechung	214
d) Zwischenergebnis: Anforderungen an den Übertragungsvorgang	215
VI. Maßgebliche Sichtweise	215
1. Meinungsstand	215
a) Sichtweise des übertragenden Rechtsträgers	216
b) Sichtweise des übernehmenden Rechtsträgers	216
c) Berücksichtigung der Fusionsrichtlinie	217
2. Stellungnahme...	218
a) ... unter Berücksichtigung des Subjektsteuerprinzips	218
b) ... unter Berücksichtigung des Kontinuitätsprinzips	219
VII. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzungen – Teilbetriebe im Aufbau	221
1. Meinungsstand	221
a) Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses	221
b) Eintragung ins Handelsregister	222
c) Steuerlicher Übertragungstichtag	223
d) Berücksichtigung der Fusionsrichtlinie	224
2. Stellungnahme...	225
a) ... unter Berücksichtigung des Subjektsteuerprinzips	225

b) ...unter Berücksichtigung des Kontinuitätsprinzips	226
VIII. Zwischenergebnis: Einzelprobleme	228
E. Kapitel 4: Zusammenfassung	229
I. Beantwortung der einleitend aufgeworfenen Fragen	229
II. Zusammenfassung in Thesen	229
Literaturverzeichnis	235



## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt EG
ABl. EU	Amtsblatt EU
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäische Union
a.F.	alte(r) Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DStBl.	Deutsches Steuerblatt (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Tagungsbände s. Literaturverzeichnis)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, seit 1980 (Zeitschrift)

## *Abkürzungsverzeichnis*

EC Tax Rev.	EC Tax Review (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStB	Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien (mit Hinweisteil)
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FinMin.	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (bis 1990); Finanz-Rundschau für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (bis 1999); Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie
FS	Festschrift
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
IFSt	Institut für Finanzen und Steuern
i.S.d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
JbFSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NRW	Nordrhein-Westfalen

NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
ÖJT	Österreichischer Juristentag
RFH	Reichsfinanzhof
REStG	Reichseinkommensteuergesetz
RGBL	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer(n)
S.	Satz/Seite
SCE	Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea)
SE	Europäische Gesellschaft (Societas Europaea)
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SpTrUG	Gesetz über die Spaltung der von der Treuhandanstalt verwalteten Unternehmen
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StBW	Steuerberater-Woche (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StSenkG	Gesetz zur Reform der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StWa	Steuer-Warte (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere, unter anderem
Ubg.	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz (Österreich)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungsteuererlass
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts
WRV	Weimarer Reichsverfassung
zit.	zitiert



## A. Einleitung

### I. Einführung in die Thematik

Das deutsche Ertragsteuerrecht geht von dem Grundsatz aus, dass ein betrieblich veranlasster Leistungsaustausch zu einer Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven – soweit solche vorhanden sind – führt.<sup>1</sup> Dieser Grundsatz gilt im Zusammenhang mit bestimmten, im UmwStG geregelten Umstrukturierungsvorgängen (scheinbar) nicht bzw. nur eingeschränkt. Die Frage, ob stille Reserven aufzudecken sind und folglich eine Besteuerung vorzunehmen ist, richtet sich dabei insbesondere nach dem zu übertragenden Vermögen. In diesem Zusammenhang können sog. „qualifizierte Sachgesamtheiten“<sup>2</sup> grundsätzlich ertragsteuerneutral unter Fortführung der Buchwerte übertragen werden. „Kleinste übertragbare Einheit“<sup>3</sup> ist dabei der sog. Teilbetrieb. Der Teilbetrieb kann insoweit als „kleinster gemeinsamer Nenner“ aller Wirtschaftsgüter eines Unternehmens für eine steuerbegünstigt mögliche Übertragung bezeichnet werden, der insofern die absolute Untergrenze für eine solche Übertragung darstellt. Teilweise wird der Übergang von der Einordnung als Mehrheit von einzelnen Wirtschaftsgütern zur Einordnung als Teilbetrieb deshalb auch mit dem Durchbrechen einer „steuerlichen Schallmauer“ gleichgesetzt.<sup>4</sup>

Was unter einem solchen Teilbetrieb zu verstehen ist, ist seit jeher umstritten. Die Finanzverwaltung hat – unter anderem zur Thematik des Teilbetriebs – am 11. November 2011 den lange erwarteten Umwandlungssteuererlass 2011<sup>5</sup> (UmwStE 2011) veröffentlicht, der thematisch insbesondere auch die Änderungen und Neuerungen des Umwandlungssteuer-

---

1 Nur beispielhaft für diesen Grundsatz stehen: § 6 Abs. 6, § 6b, § 16 Abs. 1 EStG; vgl. auch *Thiel*, DStR 1995, 237 (240): „Das Steuerrecht geht von dem Grundsatz aus, dass beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen die stillen Reserven aufzudecken und von dem Steuersubjekt zu versteuern sind“.

2 I.d.R. Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil.

3 Vgl. *Rödler/Beckmann*, DStR 1999, 751 (752); *Hügel*, DSJG 1994, S. 69 (107) spricht insoweit von einer „quantitativen und/oder qualitativen Untergrenze“.

4 Vgl. *Herzig*, DB 2000, 2236 (2239).

5 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314.

gesetzes durch das SEStEG<sup>6</sup> beinhaltet. Die Tatsache, dass zwischen der Ausfertigung des SEStEG am 7. Dezember 2006 und der Veröffentlichung des UmwStE 2011 am 11. November 2011 ein Zeitraum von fast fünf Jahren lag, veranlasste einige Stimmen in der Literatur zu teilweise spöttischen Kommentaren.<sup>7</sup> Nicht immer ernst gemeint waren dabei Formulierungen wie „Gut Ding will Weile haben“.<sup>8</sup> Demgegenüber hörten sich schlichte Äußerungen wie „Er ist da!“<sup>9</sup> schon positiver an.

Sollte man meinen, dass hinsichtlich der Auslegung des Teilbetriebsbegriffs seit der Veröffentlichung des UmwStE 2011 Klarheit herrscht, sieht man sich allein durch die Masse des seitdem erschienenen Schrifttums zu dieser Thematik eines Besseren belehrt. Die Auseinandersetzung mit dem Teilbetrieb im UmwStG verliert sich dabei zunehmend in Einzelproblemen. Beispielsweise wird kontrovers diskutiert, ob bei der Abspaltung ein „Ausschließlichkeitserfordernis“<sup>10</sup> besteht, was unter „fiktiven Teilbetrieben“<sup>11</sup> zu verstehen ist, ob das Eigentum der den Teilbetrieb ausmachenden Wirtschaftsgüter übertragen werden muss oder bloße Nutzungsüberlassungen ausreichen,<sup>12</sup> zu welchem Zeitpunkt die Teilbetriebsvorausset-

---

6 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), BGBl. I 2006, 2782; berichtigt: BGBl. I 2007, 68.

7 Bereits der Vorgängererlass vom 25.3.1998 (UmwStE 1998) ließ nach Verkündung des UmwStG 1995 vom 28.10.1994 ca. dreieinhalb Jahre auf sich warten und veranlasste zu ähnlichen Kommentaren wie „Was lange währt,...?“ in *Dehmer*, UmwStE 1998, Vorwort.

8 So z.B. *Blumenberg*, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, S. 4; *Dörfler*, StBW 2012, 176; *Heurung/Engel/Schröder*, GmbHR 2011, 617.

9 Vgl. *Neumann*, GmbHR 2012, R33.

10 Vgl. beispielhaft BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 15.01; *Hörtnagl* in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 15 Rn. 64; *Körner*, IStR 2006, 469 (471); *Schießl* in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 15 Rn. 62.7; *Schumacher* in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 111 ff.

11 Vgl. beispielhaft BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 15.06; *Dötsch/Pung* in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 88; *Frotscher* in: Frotscher/Maas, UmwStG, § 15 Rn. 140; *Schießl* in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 15 Rn. 26.2 und *Schumacher* in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 15 Rn. 141; *Weggenmann/Bernheim* in: Haase/Hruschka, UmwStG, § 15 Rn. 74.

12 Vgl. beispielhaft *Blumers*, DB 2001, 722 (725); *Dötsch/Pung* in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 15 Rn. 63; *Rödder/Beckmann*, DStR 1999, 751; *Neumann*, EStB 2002, 437 (441).

zungen vorliegen müssen und ob ein sog. „Teilbetrieb im Aufbau“<sup>13</sup> ausreichend ist. Darüber hinaus wurde die Diskussion auch im Hinblick auf eine „Europäisierung“<sup>14</sup> des Teilbetriebsbegriffs durch die sog. Fusionsrichtlinie<sup>15</sup> (FRL) angeheizt. Der Teilbetriebsbegriff und seine Definition werden daher auch als das „große schwarze Loch“<sup>16</sup> bezeichnet.

## II. Aktuelle Relevanz der Thematik

Das UmwStG – und damit auch der Teilbetriebsbegriff i.S.d. UmwStG – wird allgemein dem Bereich der Umstrukturierungen zugeordnet.<sup>17</sup> Die Auseinandersetzung mit vorgenannten und mit weiteren Einzelproblemen ist daher nachvollziehbar, wenn man sich das Volumen an stillen Reserven vergegenwärtigt, deren Aufdeckung im Rahmen einer Umstrukturierungsmaßnahme durch eine Fehleinschätzung bzw. Fehlinterpretation des Teilbetriebsbegriffs droht. Insbesondere wenn man sich die Bedeutung von Umstrukturierungen in der heutigen Zeit vor Augen führt, ist die Fixierung der Literatur auf den Teilbetrieb verständlich.

Der Begriff der Umstrukturierungen als solcher lässt sich im deutschen Ertragsteuerrecht nicht ausdrücklich finden und wird auch im Übrigen lediglich an einzelnen Stellen erwähnt.<sup>18</sup> Eine gesetzliche Definition gibt es daher nicht. Zumindest im Schrifttum werden Umstrukturierungen jedoch als „Veränderungen im Bestand eines Unternehmens“<sup>19</sup> umschrieben. Da sich Unternehmen in der heutigen Zeit einer Vielzahl von Einflüssen im globalen Wettbewerb, mit Fragen des Wachstums, der Verkleinerung oder dem Standortwechsel und der Generationennachfolge auseinandersetzen

---

13 Vgl. beispielhaft *Frotscher* in: *Frotscher/Maas*, UmwStG, § 15 Rn. 89; *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, DStZ 2009, 354 (362); *Neumann*, EStB 2002, 437 (438).

14 Vgl. *Blumenberg*, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, S. 4.

15 Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder eine Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABIEG L 310 vom 25.11.2009, S. 34 ff.

16 Vgl. *Neumann*, GmbH 2012 R33 (R34).

17 Vgl. *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991 Beilage Nr. 12, S. 3.

18 Z.B. in § 6a GrEStG im Zusammenhang mit „Umstrukturierungen im Konzern“.

19 So *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991 Beilage Nr. 12, S. 3.

müssen, ist es naheliegend, dass solche „Veränderungen im Bestand“ früher oder später notwendig werden. Insofern kann es aus wirtschaftlichen, rechtlichen aber auch aus steuerlichen Gründen sinnvoll sein, dass die Unternehmens- bzw. Konzernstruktur verändert wird. Praktisch geschieht dies durch bisweilen komplexe Umstrukturierungsmaßnahmen, von denen Verschmelzungen oder Spaltungen wahrscheinlich die bekanntesten sind.

Hält man sich vor Augen, dass solche Umstrukturierungsmaßnahmen teilweise erst nach vielen Jahren des Bestehens eines Unternehmens vorgenommen werden, ist es wahrscheinlich, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Buchwerte der Wirtschaftsgüter nicht mehr deren tatsächliche Werte abbilden. Beispielsweise kann es bei Grundstücken, Lizenzen oder Firmenwerten über die Jahre zu erheblichen Wertsteigerungen gekommen sein. Die (positive) Differenz zwischen den ausgewiesenen Buchwerten und den tatsächlichen Werten der Wirtschaftsgüter bezeichnet man als „stille Reserven“.<sup>20</sup> Bei jeder Umstrukturierung stellt sich daher die Frage, ob diese stillen Reserven aufgedeckt und insofern ein Gewinn versteuert werden muss oder nicht. Diese Frage ist insbesondere deshalb bedeutsam, weil es auf der einen Seite durch die Umstrukturierung als solche in der Regel zu keinem Zufluss an Liquidität kommt, mit dem eine Besteuerung der stillen Reserven finanziert werden kann. Vielmehr ist eine solche Maßnahme zunächst regelmäßig mit Kosten verbunden. Auf der anderen Seite gewährt eine Nichtbesteuerung im Zeitpunkt der Umstrukturierung demgegenüber einen Liquiditäts- und Zinsvorteil<sup>21</sup> und es besteht darüber hinaus sogar die Gefahr, dass der Steuerpflichtige insolvent wird und eine bei Umstrukturierung noch mögliche Steuerrealisierung nunmehr vollständig ausfällt. Im zuletzt genannten Fall würde das Insolvenzrisiko desjenigen, der die Umstrukturierung vornimmt, auf den Staat abgewälzt. Mit diesem „Interessenwiderstreit“ beschäftigen sich Schrifttum<sup>22</sup> und Anwendungspraxis<sup>23</sup> daher seit Jahrzehnten in Deutschland und versuchen diesen einer sachgerechten Lösung zuzuführen.

---

20 Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 5 Rn. 903.

21 Eine Besteuerung könnte andernfalls erst nach mehreren Jahren bei Abwicklung des Unternehmens eintreten.

22 Vgl. *Wetter*, DStBl. 1930, Sp. 233 ff.

23 Vgl. nur: RFH, Ur. v. 3.2.1932 – IV A 805/31, RStBl. 1932, 464; grundlegend: RFH, Ur. v. 9.5.1933 – VI A 434/30, RStBl. 1933, 999.

III. Gang der Untersuchung

Durch die Diskussion über die Auslegung des Teilbetriebs, die sich in den beispielhaft unter Ziff. I. genannten Einzelproblemen verliert, entsteht der Eindruck, dass der Begriff des Teilbetriebs nicht handhabbar ist. Unwillkürlich stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob das UmwStG in seiner derzeitigen Form wirklich derart unlogisch, unzusammenhängend und folglich ohne jegliche systematische Ordnung ist, wie es in der Literatur behauptet wird,<sup>24</sup> und ob es überhaupt möglich ist, den Begriff des Teilbetriebs handhabbar zu machen. Vor dem Hintergrund einer solchen drohenden Rechtsunsicherheit stellt sich die (Vor-)Frage, warum für eine Steuerneutralität überhaupt ein Teilbetrieb als qualifizierte Vermögensmasse vorliegen muss und nicht auch jedes (Einzel-)Wirtschaftsgut als solches steuerneutral übertragen werden kann, wenn die stillen Reserven dieses (Einzel-)Wirtschaftsguts nach einer erfolgten Umstrukturierung „früher oder später“ sowieso versteuert werden. Fraglich ist insofern, warum sich der Gesetzgeber gerade für den Teilbetrieb als derart privilegierte Vermögensmasse entschieden hat.

Um diese Fragen einer Lösung zuzuführen, macht es sich die vorliegende Arbeit letztlich zur Aufgabe, die hinter dem Begriff des Teilbetriebs i.S.d. UmwStG stehenden gesetzgeberischen Wertentscheidungen herauszuarbeiten und insoweit eine „theoretische Basis“<sup>25</sup> zu schaffen. Ordnet man das UmwStG und den hierin enthaltenen Teilbetriebsbegriff dem Bereich der Umstrukturierungen zu, bietet es sich an, zunächst diesen Bereich einer systematischen Untersuchung zu unterziehen. Hiervon ausgehend kann schließlich eine Auslegung<sup>26</sup> des Begriffs des Teilbetriebs i.S.d. UmwStG und schließlich auch eine sachgerechte Lösung der Einzelprobleme<sup>27</sup> vorgenommen werden.

---

24 Vgl. Rödder, DStJG 2002, S. 253 (287).

25 Vgl. bereits Luckey, StW 1979, 129 (130) m.w.N. für den Bereich der Umwandlungs- und Übertragungsvorgänge im Zusammenhang mit Einzelwirtschaftsgütern: „[...] Die Notwendigkeit einer solchen (theoretischen) Basis ist evident: Ohne sie ist nicht ausgeschlossen, dass sich die im Einzelfall gefundenen Lösungen zum Teil widersprechen, noch lässt der 'so kraft der Fülle der Einzelentscheidungen (entstandene) Rechtszustand [...] eine sichere Prognose über die sich im Einzelfall ergebende Rechtsfolge' zu“.

26 Kapitel 2.

27 Kapitel 3.