



HERZLICH WILLKOMMEN

23. taxcellence club

Der neue Umwandlungssteuererlass ist da!

Düsseldorf, 10. April 2025

A man in a dark suit and tie is standing in front of a whiteboard. He is holding a black marker and has just finished writing the word 'Agenda' in a large, white, cursive font. The background is a plain, light-colored wall.

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Podiumsdiskutanten/Referenten

- Dr. Peter Brandis, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof
- Thorsten Kontny, Referatsleiter im Finanzministerium NRW
- Dr. Jens Hageböke, WP/StB Partner Flick Gocke Schaumburg, Düsseldorf (Referent)

Moderation

Markus Suchanek, StB Of Counsel Flick Gocke Schaumburg, Düsseldorf

„Es sollte allgemein bekannt sein, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Fusionsrichtlinie (FRL)

- die Mitgliedstaaten die von der FRL vorgesehene steuerliche Neutralität vorbehaltlich von Art. 15 FRL nicht von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig machen dürfen,³⁸*
- gemessen an der einzelfallbezogenen Missbrauchsregelung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. a FRL eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerumgehung vorliegt, von den Begünstigungen der FRL ausgeschlossen werden, unverhältnismäßig und daher unzulässig ist,³⁹ und*
- der EuGH auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts zuständig ist, wenn der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Bestimmungen einer Richtlinie in nationales Recht rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleich behandelt hat.⁴⁰“*

Schumacher, Anteilsveräußerung nach Auf- oder Abspaltung: Die Auslegung des § 15 Abs. 2 Satz 2 bis 7 UmwStG in der Fassung durch das Wachstumschancengesetz – Alte und neue Zweifelsfragen, FR 2024, 345, 349.

³⁸ Vgl. EuGH v. 11.12.2008 - C-285/07 - A.T., Slg. 2008, I-9329; EuGH v. 16.11.2023 - C-318/22 - GE Infrastructure Hungary Holding, FR 2023, 1151, Rz. 43.

³⁹ Vgl. EuGH v. 17.7.1997 - C-28/95 - Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161 = FR 1997, 685 m. Anm. *Dautzenberg*, Rz. 41 und 44; v. 10.11.2011 - C-126/10 - Foggia, IStR 2012, 34, Rz. 37; v. 8.3.2017 - C-14/16 - Euro Park Service, IStR 2017, 409, Rz. 55.

⁴⁰ Vgl. z.B. EuGH v. 17.7.1997 - C-28/95 - Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161 = FR 1997, 685 m. Anm. *Dautzenberg*, Rz. 24 ff., 32; v. 15.1.2002 - C-43/00 - Andersen og Jensen, Slg. 2002, I-379 = FR 2002, 298, Rz. 18; v. 10.11.2011 - Rs. 126/10 - Foggia, IStR 2012, 34, Rz. 21; EuGH v. 16.11.2023 - C-318/22 - GE Infrastructure Hungary Holding, FR 2023, 1151, Rz. 34.

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der neue Umwandlungssteuererlass ist da!

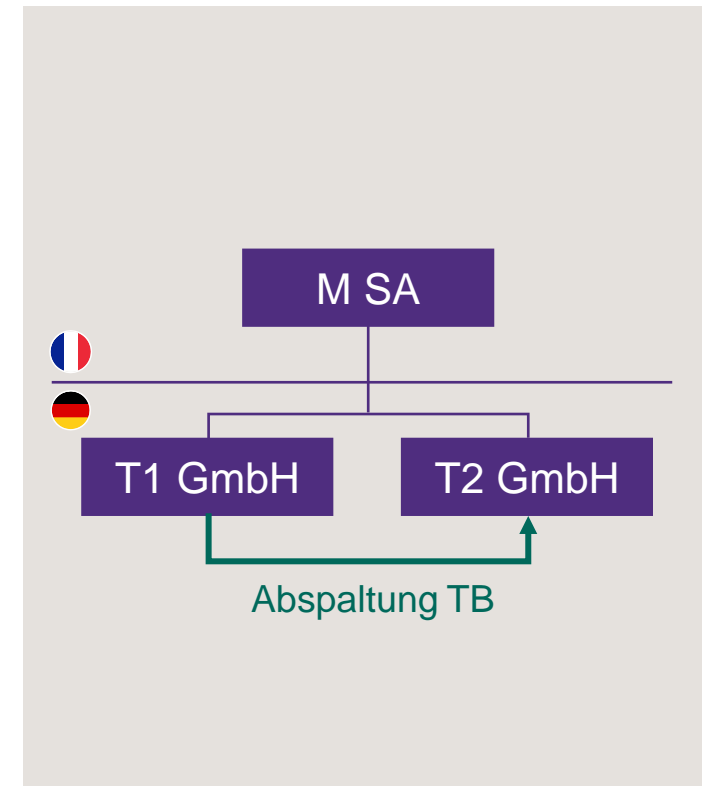
1. Anwendung der FRL auf rein innerstaatliche Umwandlungen?
2. Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL?
3. Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweis?
4. Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL

Kapitel 01

**Anwendung der FRL auf rein
innerstaatliche Umwandlungen?**

01 Anwendung der FRL auf reine Inlandsumwandlungen? (1/4)

- Die FRL behandelt nur grenzüberschreitende, innereuropäische Umwandlungen von EU-Kapitalgesellschaften.
- Die Finanzverwaltung wendet – **u.E. zutr.**, wenn auch in der Literatur weiterhin z. T. umstritten – seit dem UmwSt-Erlass 2011 und auch im **UmwSt-Erlass 2025 v. 2.1.2025**
 - auf grenzüberschreitende Verschmelzungen, Spaltungen und Einbringungen mit EU-Auslandsbezug (entsprechend FRL) sowie (insoweit sachlich und persönlich „überschießend“)
 - auf rein inländische Verschmelzungen, Spaltungen und Einbringungen (auch z.B. von Mitunternehmeranteilen nach § 24 UmwStG – die FRL kennt keine Mitunternehmeranteile) sowie einheitlich den sog. „**europäischen Teilbetriebsbegriff**“ i.S.v. **Art. 2 Buchst. j FRL an.**
- Dies ist zulässig und aufgrund einer persönlich und sachlich sog. „**überschießenden Richtlinienumsetzung**“ im **UmwStG 2006 (SEStEG)** zutreffend (zur „überschießenden RL-Umsetzung“ ausf. *Hageböke/Stangl*, FR 2021, 680; s.a. z.B. *Sendke*, ISR 2024, 239).
- Auch rein inländische Umwandlungen müssen sich daher **an den Vorgaben der FRL messen lassen** („**Leur Bloem-Grundsätze**“*). Ausnahme: § 21 UmwStG („gespaltene Norm“), s. aktuell BFH v. 27.11.2024, X R 26/22 (m.E. zutr.).



*Vgl. EuGH v. 17.7.1997, C-28/95 (Leur-Bloem), FR 1997, 685 m. Anm. *Dautzenberg*.

01 Anwendung der FRL auf reine Inlandsumwandlungen? (2/4)

- (M.E. zu Unrecht) offen gelassen, ob „europäischer TB-Begriff“ anwendbar ist (Streitjahr 2014), von FG Nürnberg v. 12.9.2023, 1 K 985/22, EFG 2024, 1628 m. Anm. Falk = DK 2024, 365 = DStR 2024, 2257 (Rev. BFH X R 33/23). Zu diesem Urteil s.w.u.
- In der BFH-Rechtsprechung bisher nur wenige Hinweise (bisher nicht entscheidungserheblich). Vgl. obiter dictum in BFH v. 7.4.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, juris, Rz. 30) (Spaltung nach dem UmwG 1995, „gemischt genutztes Grundstück“):

„38 dd) Die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (Fusionsrichtlinie --FRL--), ist für § 15 UmwStG 1995 nicht einschlägig. Davon abgesehen ist nicht ersichtlich, dass Art. 2 Buchst. i FRL ein abweichender Begriff des Teilbetriebs zu Grunde liegt. Ein Teilbetrieb ist danach die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb darstellen. Daraus folgert der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), dass das selbständige Funktionieren des Betriebes in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt zu beurteilen ist. Die übertragenen Unternehmensteile müssten als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass es hierfür zusätzlicher Investitionen oder Einbringungen bedürfe. Die Funktionsfähigkeit müsse also durch die vorhandenen Eigenmittel des Betriebsteils sichergestellt werden (EuGH-Urteil vom 15. Januar 2002 C-43/00 "Andersen og Jensen", Slg. 2002, I-379, Rz 34 und 35). Dies kann nur so verstanden werden, dass eine Teilbetriebsübertragung nach der FRL ebenfalls grundsätzlich die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen voraussetzt ([Nachweise]).“

01 Anwendung der FRL auf reine Inlandsumwandlungen? (3/4)

- Vgl. hierzu z.B. *Brandis*, Diskussionsbeitrag zum Referat von Rödder („Teilbetriebsfragen“), in: JbFStR 2016/2017, 67, 76 (zum obiter dictum in BFH I R 96/08, s. vorstehend):

„Rechtsgrundlage ist eine unionsrechtliche Auslegung des (zunächst nationalrechtlichen) Teilbetriebsbegriffs (Fusionsrichtlinie)“.

- Vgl. **BFH v. 24.7.2018, I R 24/16**, BFH/NV 274 = juris, Rz. 27 (Sperrbetrag gemäß § 50c EStG 1997 bei sog. „Doppelumwandlungsmodell“):

*„Etwas anderes ergibt sich im Gegensatz zur Auffassung der Klägerinnen auch nicht aus den Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) **Jacob vom 22. März 2018 C-327/16** und C-421/16 (EU:C:2018:210). Zwar ging es in dem Verfahren C-327/16 um einen Austausch von Anteilen, an dem zwei in demselben Mitgliedstaat --nämlich Frankreich-- ansässige Gesellschaften beteiligt waren. **Allerdings hatte das vorlegende französische Gericht klargestellt, dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Fusionsrichtlinie unter den nämlichen Voraussetzungen für den Austausch von Anteilen gelten, unabhängig davon, ob er rein innerstaatlich oder grenzüberschreitend stattfindet. Eine solche Erstreckung der Fusionsrichtlinie auf rein innerstaatliche Fälle sieht das deutsche Steuerrecht --zumindest in den Streitjahren-- aber nicht vor (vgl. zur Erstreckung der Fusionsrichtlinie auf rein innerstaatliche Sachverhalte im Übrigen EuGH-Urteil Leur-Bloem vom 17. Juli 1997 C-28/95, EU:C:1997:369, Slg. 1997, I-4161, Rz 27, 32).“***

01 Anwendung der FRL auf reine Inlandsumwandlungen? (4/4)

- Vgl. **BFH v. 7.11.2013, X R 21/11**, BFH/NV 2014, 676, juris, 22 (zu Betriebsverpachtung im Ganzen nach § 16 EStG, TB-Begriff nach der FRL ohne Bedeutung bei § 16 EStG, **Wesentlichkeitsgrundsatz nach der FRL**):

*„22 3) Der Rechtsprechung, wonach im Fall eines Groß- und Einzelhandels eine Betriebsverpachtung im Ganzen bereits dann vorliegen kann, wenn nur das Betriebsgrundstück überlassen wird, steht auch nicht ein --nach Ansicht der Kläger-- im Hinblick auf europarechtliche Bestimmungen verändertes Verständnis einer wesentlichen Betriebsgrundlage entgegen. Wie schon der Titel der von den Klägern insoweit herangezogenen "Richtlinie 90/434 EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen" (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 225/1) zeigt, sind von dieser Regelung (Art. 2 Buchst. i der Fusionsrichtlinie --FRL--) nur zwischenstaatliche Vorgänge erfasst, die in Deutschland nach dem Umwandlungssteuergesetz zu beurteilen sind (Senatsurteil vom 16. November 2005 X R 17/03, BFH/NV 2006, 532, unter II.5.). Sie ist deshalb für § 16 des Einkommensteuergesetzes regelmäßig ohne Bedeutung (Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 16 Rz 141). **Darüber hinaus hat der BFH festgestellt, dass eine Teilbetriebsübertragung nach der FRL ebenfalls grundsätzlich die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen --also nicht die Übertragung aller Betriebsgrundlagen-- voraussetzt, der FRL mithin kein abweichendes Begriffsverständnis zugrunde liegt** (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, unter II.4.c dd).“*

Kapitel 02

**Steuerneutralität: Unzulässiges
„Draufsatteln“ auf die FRL?**

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (1/14)

- Der Gesetzgeber und der Erlassgeber dürfen die Buchwertfortführung im Geltungsbereich der FRL nicht von „zusätzlichen Voraussetzungen“ abhängig machen (EuGH – Rs. „A.T.“ und „GE Infrastructure Hungary Holding Kft.“). Dies gilt dann auch im reinen Inlandsfall (s.o.) (vgl. *Hageböke/Stangl*, FR 2023, 1117, 1119 f.).
- Der EuGH hat im **Urteil v. 11.12.2008, C-285/07 (A.T.)**, BStBl. II 2009, 940, geklärt, dass der nationale Gesetzgeber eine nach der FRL vorgesehene steuerliche Neutralität nicht „von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig machen“ darf (Unzulässigkeit der „doppelten Buchwertverknüpfung“ in § 23 Abs. 4 UmwStG 1995). Vgl. EuGH, a.a.O. Rz. 26 und 27:

*„26. Zunächst ist festzustellen, dass der **zwingende und eindeutige Wortlaut** von Art. 8 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 90/434 **keineswegs den Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers zum Ausdruck bringt, den Mitgliedstaaten einen Umsetzungsspielraum zu lassen, so dass sie die zugunsten der Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft vorgesehene steuerliche Neutralität von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig machen könnten.***

27. Zudem widerspräche ein solcher Umsetzungsspielraum dem Zweck der Richtlinie, der, wie sich bereits aus ihrem Titel und insbesondere aus ihrem dritten Erwägungsgrund ergibt, darin besteht, ein gemeinsames Steuersystem einzuführen, anstatt die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Systeme auf Gemeinschaftsebene auszudehnen, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können.“

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (2/14)

- Im Ende 2023 veröffentlichten **Urteil v. 16.11.2023, C-318/22 (GE Infrastructure Hungary Holding Kft.)**, FR 2023, 1151, hat der EuGH diese Rechtsprechung nochmals bestätigt (ebenfalls zu Art. 8 Abs. 2 FRL) (a.a.O., Rz. 43).

- Danach haben die **Mitgliedstaaten**

„[...] keinen Gestaltungsspielraum, der es ihnen erlauben würde, die Inanspruchnahme der Regelung der steuerlichen Neutralität, den diese Bestimmung vorsieht, von zusätzlichen Voraussetzungen über die in Kapitel II dieser Richtlinie genannten hinaus abhängig zu machen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, Rn. 26).“

- Deutlicher als der EuGH kann man es kaum formulieren.

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (3/14)

- Der **Gesetzgeber** wie auch die **Finanzverwaltung** sind auch im Kontext des UmwStG) sind gehalten, die europarechtlichen Vorgaben des Primärrechts und des Sekundärrechts sowie die hierzu ergangene einschlägige Rechtsprechung des EuGH zu beachten (vgl. *Hageböke/Stangl*, FR 2023, 1117, 1119 m.w.N.).
- Dies folgt unmittelbar aus der **Loyalitätspflicht der Mitgliedstaaten und ihrer Organe in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 2 EUV** und bindet somit unmittelbar nicht nur den **Gesetzgeber**, sondern auch die nationalen **Verwaltungsbehörden**.
- Auch in Bezug auf letztere hat der EuGH klargestellt, dass es

„[...] Sache aller mitgliedstaatlichen Behörden ist, seien es solche der staatlichen Zentralgewalt, eines Gliedstaats oder sonstiger Gebietskörperschaften, im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeiten die Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zu gewährleisten“ (EuGH v. 12.6.1990, C-8/88 (Deutschland/Kommission), juris, Rz. 13)

- **Das Unionsrecht genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang.**

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (4/14)

„Doppeltes Nur-Teilbetriebserfordernis“ (synonym: „Ausschließlichkeitsgebot“) vereinbar mit der FRL?



Art. 2 Buchst. c FRL

„Im Sinne dieser Richtlinie ist [...]

- c) *“Abspaltung“* der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne sich aufzulösen, einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt, **wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben muss**; die Zuzahlung darf 10 % des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten“



Rz. 15.01 UmwSt-Erlass 2025 (redaktionell neu gefasst)

*„§ 11 Absatz 2 und § 13 Absatz 2 UmwStG sind auf die Auf- und Abspaltung sowie die Teilübertragung nur entsprechend anzuwenden, wenn auf die Übernehmerinnen bzw. die Übernehmerin ein oder mehrere Teilbetriebe übertragen werden und im Fall der Abspaltung oder der Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein oder mehrere Teilbetriebe verbleiben. **Das zurückbleibende Vermögen erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 15 Absatz 1 Satz 2 UmwStG, wenn nicht alle Wirtschaftsgüter einem Teilbetrieb zugeordnet werden können.** Für eine Auf- oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft als übernehmender Rechtsträger ist § 16 UmwStG anwendbar.“*

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (5/14)

(Klärung durch?) BFH-Beschluss v. 25.9.2018, I B 11/18 (NV), BFH/NV 2019, 56, juris, Rz. 10 (keine teleologische Reduktion des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG 2006 bei Abspaltung des operativen Geschäftsbetriebs unter Zurückbehaltung von WG, die keinen Teilbetrieb bilden (im Streitfall: Pensionsrückstellungen und Bankguthaben) (Klärung bejahend *Kraft*, Ubg 2019, 95; m.E. zweifelhaft, ob geklärt):

„10 bb) Das sog. doppelte Teilbetriebserfordernis entspricht Art. 2 Buchst. c der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 310, 34 --Fusionsrichtlinie--). Die --nach Art. 4 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie von den Mitgliedstaaten zum Buchwert zu ermöglichende-- Abspaltung wird in Art. 2 Buchst. c der Fusionsrichtlinie als Vorgang bestimmt, durch den eine Gesellschaft, ohne sich aufzulösen, "einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehrere bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt, wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben" und die etwaige Zuzahlung bestimmte Anforderungen erfüllen muss. Als Teilbetrieb definiert dabei Art. 2 Buchst. j der Fusionsrichtlinie 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."

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (6/14)

Buchwert als Untergrenze der Bewertung bei Umwandlungen?



§ 20 Abs. 2 Satz 2 Hs. 1 UmwStG

- (2) ¹Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes. ²Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich **mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1**, angesetzt werden, soweit
1. sichergestellt ist, dass es später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
 2. die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
 3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
 4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als [...].
- ³[...]. ⁴[...] ⁵Das eingebrachte Betriebsvermögen im Sinne von Satz 2 Nummer 2 und 4 sowie Satz 4 ermittelt sich unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Sinne des Absatzes 5 Satz 2.

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (7/14)

Gemeiner Wert als Untergrenze der Bewertung bei Umwandlungen (so Rz. 03.12, Rz. 11.06, Rz. 15.14 Abs. 2, Rz. 20.18, Rz. 24.03, Rz. 25.01 UmwSt-Erlass 2011/2025)?



Beispiel: Rz. 03.12 UmwSt-Erlass 2011/2025

03.12 Ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist ein Ansatz zum Buchwert ausgeschlossen.



Zu Einbringungen entsprechend: Rz. 20.18 Satz 1 UmwSt-Erlass 2011/2025

20.18 Auf Antrag kann die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Vermögen einheitlich mit dem Buchwert (vgl. Rn. 01.57) ansetzen. Rn. 03.12 – 03.13 gelten entsprechend. [...].

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (8/14)

Gemeiner Wert als Untergrenze der Bewertung bei Umwandlungen (Rz. 03.12, Rz. 11.06, Rz. 15.14 Abs. 2, Rz. 20.18, Rz. 24.03, Rz. 25.01 UmwSt-Erlass 2011/2025)?



„Einbringung von Unternehmensteilen“ nach Art. 2 Buchst d FRL

Im Sinne dieser Richtlinie ist [...]

- d) “Einbringung von Unternehmensteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt [...].

Umsetzung der FRL durch das UmwStG 2006 (hierzu BT-Drs. 16/2710 (SEStEG), S. 42: „Die Einbringung wird europäisiert...“).

Vgl. die **amtliche Überschrift von § 20 UmwStG 2006**: „Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft“

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (9/14)

Gemeiner Wert als Untergrenze der Bewertung bei Umwandlungen (so Rz. 03.12, Rz. 11.06, Rz. 15.14 Abs. 2, Rz. 20.18, Rz. 24.03, Rz. 25.01 UmwSt-Erlass 2011/2025)?

Art. 4 FRL

- 1) Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung **darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen**, der sich aus dem **Unterschied** zwischen dem **tatsächlichen Wert** des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens **und dessen steuerlichem Wert** ergibt.
- 2) Für die Zwecke dieses Artikels gilt als
 - a) „steuerlicher Wert“ der **Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns der einbringenden Gesellschaft ermittelt worden wäre, wenn das Aktiv- und Passivvermögen gleichzeitig mit der Fusion, Spaltung oder Abspaltung, aber unabhängig davon, veräußert worden wäre;**
 - b) [...]. (3) [...].
- 4) **Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung**, wenn die übernehmende Gesellschaft neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder **Wertminderungen** des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens so berechnet, wie die einbringende Gesellschaft sie **ohne die Fusion, Spaltung oder Abspaltung berechnet hätte**. [...].

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (10/14)

Gemeiner Wert als Untergrenze der Bewertung bei Umwandlungen (so Rz. 03.12, Rz. 11.06, Rz. 15.14 Abs. 2, Rz. 20.18, Rz. 24.03, Rz. 25.01 UmwSt-Erlass 2011/2025)?



Art. 9 FRL

Die Artikel 4, 5 und 6 gelten entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (11/14)

- **Kritik:** Art. 4 FRL (i.V.m. Art. 9) FRL kennt nicht den gemeinen Wert als Untergrenze (**unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL**). Aus dem systematischen „Zusammenspiel“ von Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 und 4 FRL ergibt sich, dass auch für diesen Fall eine Besteuerung des Verlusts in Form einer Realisation („Veräußerungsgewinn“ definiert als „Unterschied“) unzulässig ist.
- Dies folgt aus der **Definition des „steuerlichen Werts“ in Art. 4 Abs. 2 Buchst. a FRL 2005/2009** als *„Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns der einbringenden Gesellschaft ermittelt worden wäre“*. Auch Art. 4 Abs. 4 FRL 2005/2009 zur Buchwertfortführung nimmt **Bezug auf die „Wertminderungen“** (in der englischen Fassung: „losses“), die zukünftig so berechnet werden (müssen), als sei die Umwandlung nicht erfolgt (= Buchwertfortführung, engl. „roll over“) . **Eine zwangsweise Verlustrealisation im Umwandlungszeitpunkt ist hiermit unvereinbar.**
- Außerdem **Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit (BW-Fortführung als Ausprägung des Kontinuitätsprinzips)** (Art. 3 Abs. 1 GG). Ausf. *Hageböke/Stangl, DK 2020, 424; Liedgens, Stille Lasten im Umwandlungssteuerrecht, 2023, 179 ff.; Stangl, in: JbFStR 2021, 94, 105 ff. („Teilbetriebsfragen“), zustimmend zum Referat von Stangl Brandis, a.a.O., 109:*

„Ich habe zu dem Beispiel 3 nur eine kurze Bemerkung, vielleicht auch unabhängig von der Wortlautauslegung [sc.: zu § 20 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 UmwStG], die dort präsentiert worden ist. Denn wenn man mithilfe der verfassungskonformen Auslegung oder der richtlinienkonformen Auslegung zu einem Ergebnis kommen kann, das Herr Prof. Stangl hier auch vorgestellt hat, erscheint die Frage der Wortlautinterpretation als eher nachrangig – das könnte man jedenfalls juristisch schaffen.“

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (12/14)

Nichtnegativitätsbedingung in § 20 Abs. 2 UmwStG zulässige zusätzliche Voraussetzung für die Buchwertfortführung?



§ 20 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 Nr. 2 und S. 5 UmwStG (Satz 5 neu eingefügt durch JStG 2024)

- (2) ¹Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes. ²Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich **mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1**, angesetzt werden, soweit
1. sichergestellt ist, dass es später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
 2. **die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen**; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
 3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
 4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als [...].
- ³[...]. ⁴[...] ⁵**Das eingebrachte Betriebsvermögen im Sinne von Satz 2 Nummer 2 und 4 sowie Satz 4 ermittelt sich unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Sinne des Absatzes 5 Satz 2.**

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (13/14)

Nichtnegativitätsbedingung in § 20 Abs. 2 UmwStG zulässige zusätzliche Voraussetzung für die Buchwertfortführung?



Rz. 20.19 Abs. 3 UmwSt-Erlass 2019 (neu gefasst)

20.19 [Abs. 1 und 2]

Ein **Zwang zum Ansatz von Zwischenwerten** kann sich nach **§ 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 (negatives Betriebsvermögen)** oder Nummer 4 und Satz 4 (sonstige Gegenleistungen) UmwStG ergeben. **Entnahmen und Einlagen i.S.d. § 20 Absatz 5 Satz 2 UmwStG sind für Zwecke von § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und 4 sowie Satz 4 UmwStG zu berücksichtigen.** Der Ansatz von Zwischenwerten bedarf der einheitlichen Aufstockung der aktiven Wirtschaftsgüter, soweit rechnerisch Entnahmen und Einlagen (und ggf. unter Berücksichtigung sonstiger Gegenleistungen) zu einem negativen Betriebsvermögen und damit negativen Anschaffungskosten führen würden.

02 Steuerneutralität: Unzulässiges „Draufsatteln“ auf die FRL? (14/14)

- **§ 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG** (eingefügt durch das JStG 2024) **soll zukünftig die Entstehung negativer AK** bei Entnahmen im Rückwirkungszeitraum verhindern (entsprechend der vom BFH verworfenen Rz. 20.19 UmwSt-Erlass 2011). Gelingt das?
- „**Nichtanwendungsgesetz**“ zu **BFH v. 7.3.2018, I R 12/16**, BStBl. II 2024, 613 (zum UmwStG 1995); ebenso FG Münster v. 17.5.2023, 9 K 935/21 K und 9 K 1242/21 K (Parallelentscheidung), juris (zum UmwStG 2006).
- **§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG verstößt gegen die FRL (unzulässiges „Draufsatteln“), da FRL keine Nichtnegativitätsbedingung kennt** [vgl. ausf. *Hageböke/Stangl*, „Überschießende Richtlinienumsetzung“: Verstoß der „Nichtnegativitätsbedingung“ in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 gegen Art. 4 i.V.m. Art. 9 FRL (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006), FR 2021, 680 684].

Einen Verstoß der wortgleiche Vorgängervorschrift § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 gegen die FRL 1990 zuvor bejahend Thömmes, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 23 UmwStG, Rz. 179 (Sept. 2000); IBFD, Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives, Amsterdam 1995, Chapter 7 (Germany), 175 („violation“).

- FRL enthält keine Regelungen zur steuerlichen Rückbeziehung. Richtigerweise ist (mit der ganz h.M.) auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (und nicht – entgegen der Auffassung der FinVerw (vgl. u.a. Rz. 02.14 UmwSt-Erlass 2011/2025) – auf den steuerlichen Übertragungsstichtag) abzustellen.
- Daher **verstößt auch § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG i.d.F. JStG 2024 gegen die FRL, wenn es zu „Überentnahmen“ im Rückwirkungszeitraum kommt.**
- Der Gesetzgeber ist verpflichtet, EU-konforme Regelungen zu schaffen. Bis zur Streichung sind die Vorschriften aufgrund des **Anwendungsvorrangs** des Unionsrechts von Amts wegen unanwendbar (→ **Folge: negative AK i.S.v. BFH I R 12/16 zulässig**).

Kapitel 03

**Typisierende Missbrauchsvorschriften
ohne Gegenbeweis?**

03 Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweismöglichkeit? (1/6)

- Nach **st. Rspr. des EuGH** seit dem grundlegenden *Leur Bloem*-Urteil vom 17.7.1997 **verstoßen typisierende gesetzliche Missbrauchsregelungen ohne Gegenbeweismöglichkeit („Motivtest“)** gegen die FRL (vgl. z.B. *Hageböke/Stangl*, FR 2023, 1117, 1122 f. m.w.N.). Die zuständigen nationalen Behörden können sich bei der Prüfung, ob der beabsichtigte Vorgang einen solchen Beweggrund hat, nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; sie müssen vielmehr in jedem Einzelfall eine Gesamtuntersuchung des betreffenden Vorgangs vornehmen. Eine solche Untersuchung muss gerichtlich überprüfbar sein.
- Vgl. stv. **EuGH v. 17.7.1997, C-28/95 (Leur Bloem)**, FR 1997, 685 m. Anm. *Dautzenberg*, Rz. 44:

„44 Dabei ginge jedoch eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen auf der Grundlage von Kriterien der in den Buchstaben a bis d der zweiten Frage genannten Art automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche hinaus und beeinträchtigte das mit der Richtlinie verfolgte Ziel. Dies wäre auch dann der Fall, wenn eine derartige Vorschrift nur der Verwaltung das Ermessen einräumte, Ausnahmen vorzusehen.“

- **Ein solcher „Motivtest“ ist nach st. Rspr. des BFH geltungserhaltend bis zu einer (erforderlichen) gesetzlichen Änderung in die Norm „hineinzulesen“** (vgl. stv. BFH v. 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (zum „Motivtest“ vor Einfügung § 8 Abs. 2 AStG durch das JStG 2007)).
- Der Anwendungsvorrang ist von Amts wegen zu beachten (Loyalitätspflicht, s.o.).

03 Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweis? (2/6)

Gesetzgeber wollte mit § 22 UmwStG 2006 (SEStEG) richtlinienkonform Art. 11 Abs. 1 Buchst. a FRL 190 (heute Art. 15. Abs. 1 Buchs. a FRL) umsetzen. Vgl. RegE, BT-Drs. 16/2710 (SEStEG), S. 42: „Die Einbringung wird europäisiert...“. Ist ihm das gelungen?



RegE zum SEStEG v. 25.9.2006, BT-Drs. 16/2710, S. 46

[...] Die Neuregelung geht dabei zum Grundsatz der nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven beim Einbringenden über. Zu einem nachträglich entstehenden steuerpflichtigen Einbringungsgewinn kommt es immer dann, wenn eine Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden innerhalb der Sperrfrist erfolgt. **Da die Vermutung eines Missbrauchs im Sinne des Artikels 11 Abs. 1 Buchstabe a FusionsRL mit zunehmendem Abstand zum Einbringungszeitpunkt abnimmt**, werden die nachträglich zu versteuern- den stillen Reserven jährlich linear um ein Siebtel abgebaut. Je länger die Sperrfrist läuft, umso geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass der ursprüngliche Einbringungsvorgang im Grunde nur dazu dienen sollte, eine nachfolgende Veräußerung vorzubereiten. **Dadurch wird auch die Konformität der nachträglichen Besteuerung der stillen Reserven mit Artikel 11 Abs. 1 FusionsRL hergestellt.** [...].

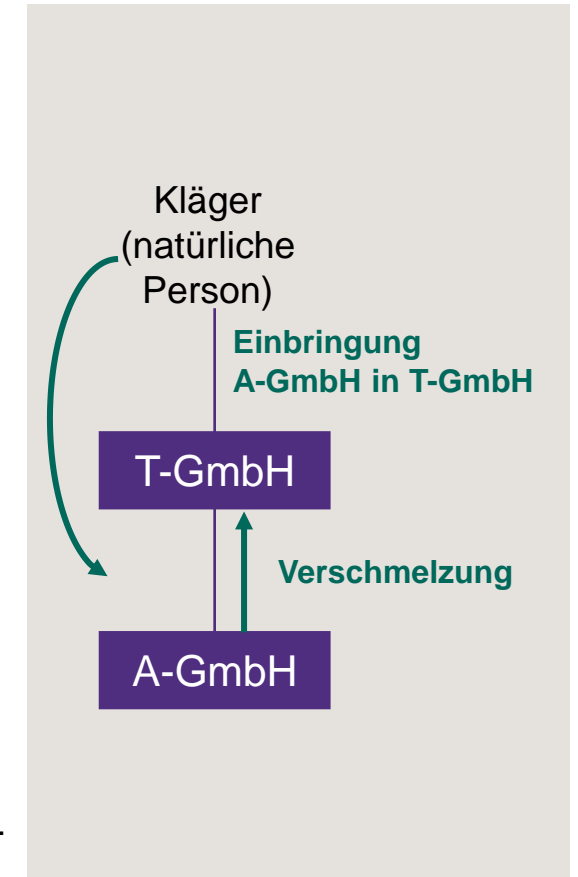
03 Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweis? (3/6)

- „Der Sündenfall“: BFH v. 24.1.2018, I R 48/15, BStBl. II 2019, 45: Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 2 UmwStG bei Aufwärtsverschmelzung der A-GmbH, da A natürliche Person ohne § 8b-Begünstigung bzgl. T-GmbH; vgl. BFH, a.a.O., Rz. 22 u. 24:

„22 bb) Diese Erwägungen [sc.: Tausch, s. Rz. 21 des Urteils] sind auf Fälle übertragbar, in denen --wie vorliegend-- die Gesellschaft, deren Anteile eingebracht wurden, auf den alleinigen Anteilseigner als übernehmenden Rechtsträger verschmolzen wird ([Nachweise]).

23 [...] 24 2. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Einbringende die sich nach der Folgeumwandlung ergebende Unternehmensstruktur auch ohne die vorangegangene Einbringung steuerneutral hätte erreichen können (so aber Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 22 Rz 53c). Vielmehr ist auch das anhängige Verfahren nicht nach den möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen eines gedachten, sondern nach den für den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt einschlägigen Rechtsvorschriften zu entscheiden.“

- § 22 Abs. 1, 2 UmwStG als quasi „telosfreie Besteuerungsnorm“ (keine normspezifische Auslegung des Veräußerungsbegriffs), obwohl keine Statusverbesserung eintritt (Telos von § 22 Abs. 2 UmwStG). Gegen eine teleologische Reduktion von § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG auch BFH v. 18.11.2020, I R 25/18, BStBl. II 2021, 732, Rz. 22, jedenfalls nicht, soweit stille Reserven „überspringen“. Zu **normspezifischer Auslegung** (bzgl. Veräußerungsbegriff in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG s. jüngst FG Niedersachsen v. 2.9.2024, 13 K 185/23, EFG 2025, 287 (Rev. X R 26/24).



03 Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweis? (4/6)



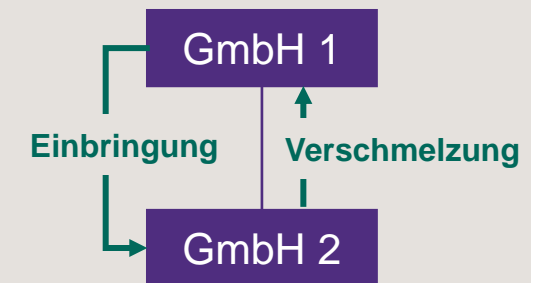
Rz. 22.23 Beispiel 3 UmwSt-Erlass 2025 (redaktionell angepasst/erweitert im UmwSt-Erlass 2025)

Beispiel 3 („Rückumwandlung“):

Die GmbH 1 bringt ihren Betrieb zu Buchwerten in die GmbH 2 ein. Anschließend wird die GmbH 2 auf die GmbH 1 innerhalb der Siebenjahresfrist zu Buchwerten verschmolzen, wodurch die sperrfristbehafteten Anteile untergehen.

Lösung:

Die Aufwärtsverschmelzung der übernehmenden Gesellschaft stellt einen Veräußerungsvorgang i.S.d. § 22 Absatz 1 Satz 1 UmwStG dar (BFH vom 24.1.2018, I R 48/15, BStBl 2019 II S. 45) und löst damit die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung i.S.d. § 22 Absatz 1 Satz 1 UmwStG aus. Aufgrund des Untergangs der sperrfristbehafteten Anteile liegt kein mit einer Weiterbringung vergleichbarer Vorgang vor. Im Übrigen widerspricht dies der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers in § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 3 UmwStG betreffend die Auflösung und Abwicklung der übernehmenden Gesellschaft. Ein Absehen von der Anwendung des § 22 Absatz 1 Satz 1 UmwStG kommt deshalb nicht in Betracht. [...]



03 Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweis? (5/6)



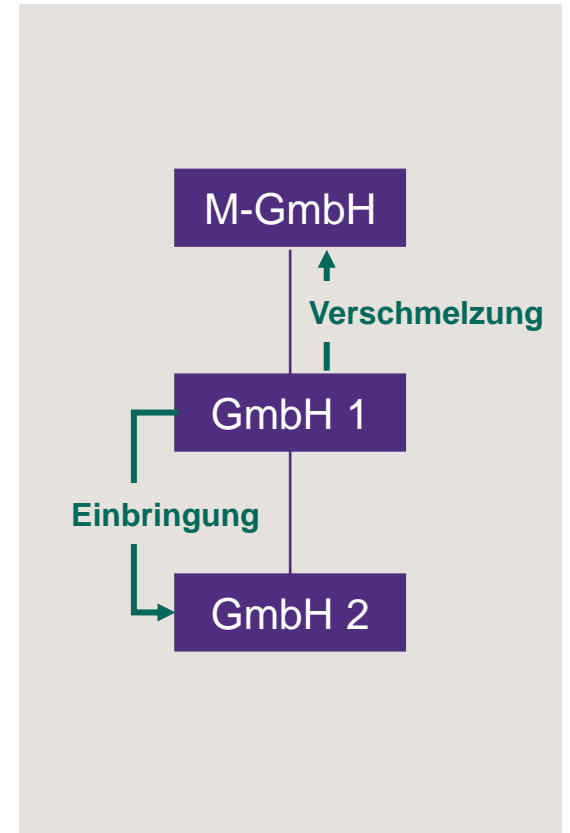
Rz. 22.23 Beispiel 3 UmwSt-Erlass 2025 (redaktionell angepasst/erweitert im UmwSt-Erlass 2025)

Abwandlung:

Sachverhalt wie Beispiel 3. Es erfolgt jedoch eine Verschmelzung der GmbH 1 auf deren alleinige Muttergesellschaft (M-GmbH).

Lösung Abwandlung:

Die Aufwärtsverschmelzung des Einbringenden stellt einen Veräußerungsvorgang i.S.d. § 22 Absatz 1 Satz 1 UmwStG dar (BFH vom 24.1.2018, I R 48/15, BStBl 2019 II S. 45). **Je nach Lage des Einzelfalls und bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen kann von der Anwendung des § 22 Absatz 1 Satz 1 UmwStG bei der GmbH 1 abgesehen werden.** Einer Vergleichbarkeit mit den Fällen des § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2, 4 und 5 UmwStG steht dabei nicht entgegen, dass es nach § 54 Absatz 1 Satz 1 UmwG nicht zu einer Kapitalerhöhung bei der M-GmbH kommt und damit auch nicht zur Gewährung von neuen Anteilen (vgl. Rn. 01.32).



03 Typisierende Missbrauchsvorschriften ohne Gegenbeweis? (6/6)



§ 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG i.d.F. WtChG (kritisch zum RefE Hageböke/Witfeld, DStR 2023. 1745, 1749 f.: Motivtest erforderlich)

(2) ¹[...] ⁵Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen, an außenstehende Personen veräußert, ist **unwiderlegbar zu vermuten, dass durch die Spaltung eine Veräußerung im Sinne des Satzes 2 vorbereitet wurde.**



Rz. 15.27 UmwSt-Erlass 2025 (neu) zu § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG n.F.

b) Unwiderlegbare Vermutung der Vorbereitung einer Veräußerung (§ 15 Absatz 2 Satz 5 UmwStG)

§ 15 Absatz 2 Satz 5 UmwStG enthält eine **unwiderlegbare Vermutung** hinsichtlich des Merkmals „Vorbereitung einer Veräußerung“, aufgrund derer die Anwendung von § 11 Absatz 2 UmwStG ausgeschlossen ist. Dies ist der Fall, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen, an außenstehende Personen veräußert werden. § 15 Absatz 2 Satz 5 UmwStG erfasst im Fall der Abspaltung sowohl die Veräußerung der Anteile an der übertragenden als auch die an der übernehmenden Körperschaft (BFH vom 3.8.2005, I R 62/04, BStBl 2006 II S. 391).

Kapitel 04

Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (1/14)



Art. 2 Buchst j FRL (Teilbetriebsdefinition)

Im Sinne dieser Richtlinie ist [...]

- j) „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; [...].



Rz. 15.02 S. 1 u.2 UmwSt-Erlass 2011/2025

¹Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen, vgl. Artikel 2 Buchstabe j der Richtlinie 2009/133/EG, ABI. EG Nr. L 310 S. 34 vom 25.11.2009 (Fusionsrichtlinie). ²Zu einem Teilbetrieb gehören alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie alle übrigen diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter. ³[...].

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (2/14)

- Die FinVerw wendet – in der Sache zutr. (s.o.) – auf rein inländische Spaltungen und Einbringungen sowie auf Spaltungen und Einbringungen mit Auslandsbezug einheitlich den sog. „**europäischen Teilbetriebsbegriff**“ an. Weitere Konkretisierungen des „europäischen Teilbetriebsbegriffs“ durch die FinVerw mit Ausnahme von Rz. 15.10 UmwSt-Erlass 2011/2025 (zu PensionsRSt) sind nicht bekannt.
- **Mit Ausnahme des EuGH-Urteils vom 15.2.2002, C-43/00 (Andersen og Jensen)**, das einen **Sonderfall** betraf (vgl. stv. *Asmus*, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 15 Rz. 74), liegt weiterhin keine Rechtsprechung des EuGH zur Konkretisierung des Teilbetriebsbegriffs der FRL vor.
- Für die Auslegung in der Praxis muss bis auf Weiteres auf die **einschlägige Literatur zur FRL** zurückgegriffen (vgl. hierzu jüngst und stv. *Lehmann*, Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in Theorie und Praxis, 2024, 131).
- Es bleibt zu hoffen, dass der BFH das **Revisionsverfahren X R 33/23** gegen das Urteil des FG Nürnberg vom 12.9.2009 (zu Zentralfunktionen – hier: zentrale IT – als Spaltungshindernis?) nutzt, dazu Stellung zu nehmen, welche Bedeutung die Organisationsstruktur für die „Zuordnung“ der Wirtschaftsgüter zu einem „Teilbetrieb“ hat.
- Das **FG Nürnberg hat allerdings die Frage des anwendbaren Teilbetriebsbegriffs (nationaler vs. europäischer Teilbetriebsbegriff) und möglicher Unterschiede offengelassen** (Streitjahr ist 2014). Der BFH wird sich im Revisionsverfahren auch zu dieser vorgelagerten Frage äußern müssen.

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (3/14)

- **Der Wortlaut einer Norm ist auch im europäischen Primär- und Sekundärrecht stets der Ausgangspunkt jeder Interpretation.**
- Der **grammatischen Auslegung** kommt innerhalb des klassischen Auslegungskanons (grammatische, systematische, historische und teleologische Auslegung) eine **hervorgehobene Funktion** zu. In nahezu jeder Entscheidung gibt der EuGH zunächst die umstrittene Norm wörtlich wieder und beginnt die Auslegung – entsprechend den „allgemein anerkannten Auslegungsprinzipien“ – mit dem Wortlaut.
- Die Bedeutung einer Norm muss nach Auffassung des EuGH im Urteil vom 23.3.1982, 53/81 (*Levin*), zitiert nach juris, Rz. 9,

„[...] unter Rückgriff auf die allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätze, und zwar ausgehend vom gewöhnlichen Sinn der Begriffe in ihrem Kontext und im Lichte der Ziele des Vertrages, ermittelt werden“.

- Und bspw. im **easycar-Urteil** vom 10.3.2005, C-336/03, führt der EuGH aus (zitiert nach juris, Rz. 21):

*„Nach ständiger Rechtsprechung sind Bedeutung und Tragweite von Begriffen, die das Gemeinschaftsrecht nicht definiert, entsprechend ihrem Sinn **nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung des Zusammenhangs**, in dem sie verwendet werden, **und der mit der Regelung, zu der sie gehören, verfolgten Ziele** zu bestimmen (Urteile vom 19. Oktober 1995 in der Rechtssache C-128/94, Hönig, Slg. 1995, I-3389, Randnr. 9, und vom 27. Januar 2000 in der Rechtssache C-164/98 P, DIR International Film u. a./Kommission, Slg. 2000, I-447, Randnr. 26). [...].“*

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (4/14)

- Zum einen ist nach dem Wortlaut der FRL die Funktionsfähigkeit der zu übertragenden Einheit (insoweit unstr.).
- **Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL:** Der „europäische Teilbetriebsbegriff“ setzt nach dem Wortlaut der FRL eine **„Gesamtheit“** **„aktiver und passiver Wirtschaftsgüter“ voraus, die – dies ist vorliegend entscheidend – „in einem Unternehmensteil“** **„vorhanden“** sein müssen, die **„in organisatorischer Hinsicht“** eine **„aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit“** bilden müssen.
- Vgl. hierzu grundlegend *Herzig*, Der Einfluß des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff, IStR 1994, 1, 2:

*„Auch der europäische Teilbetriebsbegriff enthält also die Forderung nach einer **organisch geschlossenen Gesamtheit aktiver und passiver Wirtschaftsgüter**, wie sich aus dem Verweis auf die **Existenz eines ‚Unternehmensteils‘** ergibt“.*

- Ebenso z.B. *Goebel/Ungemach/Seidenfad*, Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Überblick, DStZ 2009, 354, 359:

*„Der EU-Teilbetriebsbegriff verlangt ebenso wie der nationale Teilbetriebsbegriff eine **organisch geschlossene Gesamtheit aktiver und passiver Wirtschaftsgüter**. Dies ist aus der Forderung des Art. 2 Buchst. i FRL nach einem **Unternehmensteil abzuleiten**.“*

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (5/14)

- In der **Literatur** zur Auslegung des europäischen Teilbetriebsbegriffs besteht – sofern diese Frage überhaupt angesprochen wird – soweit ersichtlich **bisher Einigkeit** (zur jüngst veröffentlichten Gegenauffassung von *Stimpel* s.w.u.), dass die „aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit“ bzw. die „Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“ nach dem Richtlinienwortlaut **nicht losgelöst von der konkreten organisatorischen Struktur der Gesellschaft ist, sondern stets auf diese bezogen.**

Vgl. auch zum Folgenden Hageböke/Witfeld, DK 2023, 385, 390 f., Liedgens, DStR 2024, 2456, 2461 f. (zust. Schumacher, FR 2025, 113, 115) „Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den Teilbetrieben muss konsequenterweise ihrer organisatorischen Zugehörigkeit folgen“; demnächst auch ausf. „zur Maßgeblichkeit der konkreten Organisationsstruktur für die Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL“ Hageböke, FR 2025 (in Vorb.); ders., in: FS 75 Jahre Nordkirchen (im Druck) (jeweils m.w.N. auch zum älteren Schrifttum).

- Denn die „Gesamtheit der vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“ muss nach dem Wortlaut **„in organisatorischer Hinsicht“ „in einem Unternehmensteil“ „vorhanden“** sein.
- Danach

„[...] kommt es bei der Beurteilung, ob Wirtschaftsgüter in einem Unternehmensteil vorhanden sind, auf objektiv feststellbare wirtschaftliche Verhältnisse an“

(Lüninghöner, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht, 2019, 126).

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (6/14)

- *Strobl-Haarmann*, Der Teilbetrieb der Fusionsrichtlinie und seine Umsetzung im deutschen Recht, in: FS Widmann, 2000, 553, 556, beschreibt diese Zusammenhänge zutreffend wie folgt:

*„Der Begriff der Unternehmensteils und der diesem Teil zuzuordnenden Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter wird in der Fusionsrichtlinie nicht erläutert. **Offenbar liegt aber der Fusionsrichtlinie ein Unternehmensverständnis zugrunde, wonach ein Betrieb/Unternehmen nach den verschiedensten Organisationsprinzipien betriebswirtschaftlich und organisatorisch untergliedert sein kann. Die Zuordnung der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter ergibt sich danach aus dem jeweiligen nachvollziehbaren Gliederungs- und Organisationssystem, aufgrund dessen die Teileinheiten gebildet werden.**“*

- *Ebenso S. Greil*, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht, *StuW* 2011, 84, 88:

*„Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter ergibt sich ‘aus dem jeweiligen nachvollziehbaren Gliederungs- und Organisationssystem, aufgrund dessen die Teileinheiten gebildet werden’“ [unter Zitation des Beitrags von *Strobl-Haarmann*, S. 556].*

Und weiter auf S. 90:

*„Entsprechend ist bei der Beurteilung, ob ein Teilbetrieb vorliegt, eine **Orientierung an der tatsächlichen Unternehmensorganisation erforderlich**, [...].“*

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (7/14)

- Vgl. auch z.B. *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20, Rz. 141:

*„Als wesentliche Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebes sind deshalb alle diejenigen Wirtschaftsgüter anzusehen, welche **nach ihrer Funktion und ihrer organisatorischen Zusammengehörigkeit** einen abgeschlossenen Betriebsteil bilden und die für die (Teil-)Betriebsführung von besonderem Gewicht sind.“*

- Jüngst auch *Liedgens*, Wirtschaftsgüter der Zentralfunktionen als „Spaltungshindernis“? – Zugleich Anmerkung zu FG Nürnberg v. 12.9.2023 – 1 K 985/22, DStR 2024, 2456, 2461 f. (Rev. BFH X R 33/22):

*„[...] Die erforderliche **Berücksichtigung der konkreten Organisationsstruktur** bedeutet für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, dass die Qualifikation eines Wirtschaftsguts als funktional wesentliche Betriebsgrundlage und die Zuordnung dieses Wirtschaftsguts zu einem Unternehmensteil nicht allein aufgrund einer Nutzungsbeziehung erfolgen darf. **D.h., ein Wirtschaftsgut kann nur dann funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines Unternehmensteils sein und diesem Unternehmensteil zugeordnet werden, wenn dieses Wirtschaftsgut mit den übrigen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern dieses Unternehmensteils in einem organisatorischen Zusammenhang steht und somit diesem Unternehmensteil als „eigenes“ Wirtschaftsgut organisatorisch zugeordnet ist. [...].“***

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (8/14)

- **Bezugs- bzw. Betrachtungsobjekt** für die „Gesamtheit [von in] einer Gesellschaft **vorhandenen** aktiven und passiven Wirtschaftsgüter“, die im Rahmen einer funktionalen Betrachtungsweise eingebracht werden müssen, **ist also ausschließlich der „eine“ (zu übertragende) „Unternehmensteil“** „in organisatorischer Hinsicht“.
- Infolgedessen sind Wirtschaftsgüter, die einem anderen Unternehmensteil „in organisatorischer Hinsicht“ zuzuordnen sind, insoweit konsequenterweise **irrelevant**. Dies folgt aus der Formulierung „**in einem Unternehmensteil [...] vorhanden**“.
- Eine exemplarische Analyse der englischen und der französischen Sprachfassungen der FRL bestätigt das vorstehende Ergebnis:
 - Die englische Fassung stellt auf „***all the assets and liabilities of a division of a company***“ ab (hier mit Betonung auf „***of a division of a company***“):

„‘branch of activity’ means all the assets and liabilities of a division of a company which from an organisational point of view constitute an independent business, that is to say an entity capable of functioning by its own means“.
 - Die französische Sprachfassung stellt auf „***l’ensemble des éléments d’actif et de passif d’une division d’une société***“ (hier mit Betonung auf „***d’une division d’une société***“):

„«branche d’activité», l’ensemble des éléments d’actif et de passif d’une division d’une société qui constituent, du point de vue de l’organisation, une exploitation autonome, c’est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens“.

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (9/14)

- Auch eine **historische Auslegung zur Genese des Wortlauts von Art. 2 Buchst. i FRL 1990**, dem heutigen Art. 2 Buchst. j FRL 2009, bestätigt die vorstehende Auslegung in der Literatur, dass es für die Teilbetriebsabgrenzung entscheidend und *ausschließlich* auf die *organisatorische Zusammengehörigkeit* der zu übertragenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter ankommt (zum Folgenden *Hageböke/Witfeld*, DK 2023, 385, 390 f.). In **Art. 2 Abs. 1 Spiegelstrich 6 des Kommissionsvorschlags zur FRL vom 16.1.1969** wurde der Teilbetrieb noch definiert als

„Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die **in technischer Hinsicht** einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen“ (Hervorh. nur hier).

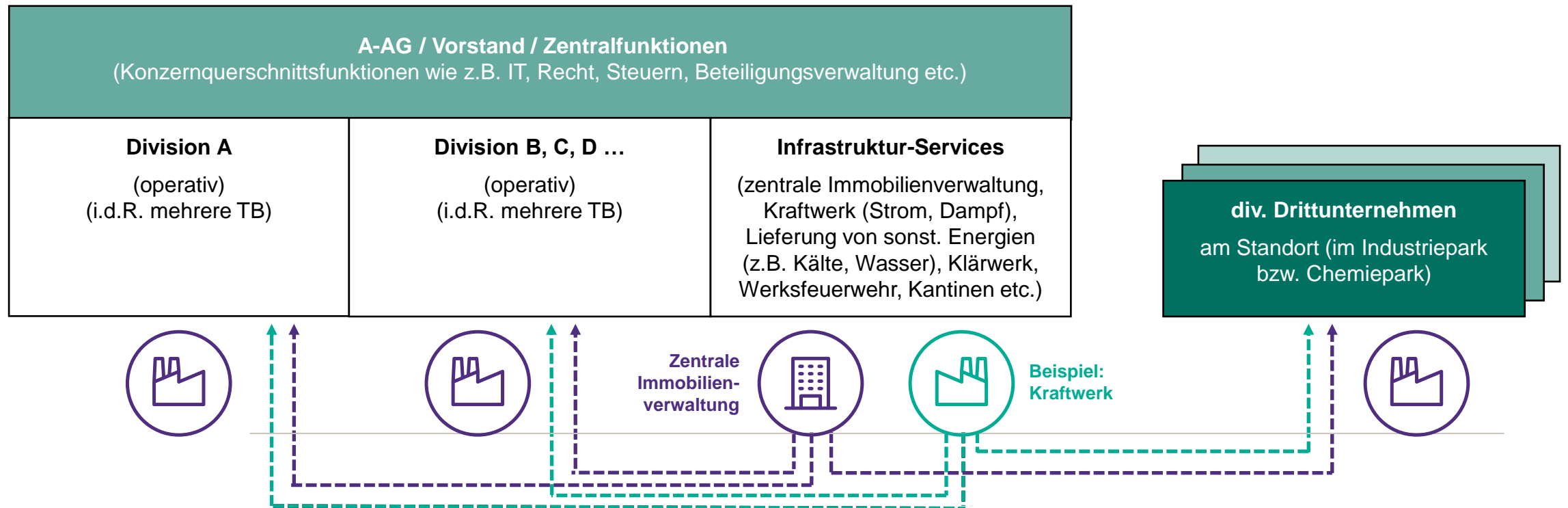
- In der 1990 verabschiedeten FRL hat der Richtliniengeber die Formulierung „*in technischer Hinsicht*“ im Entwurf **kurz vor der Verabschiedung der FRL** durch die Formulierung „*in organisatorischer Hinsicht*“ bewusst **ersetzt**. Dies zeigt, dass die eigenständige Funktionsfähigkeit eines Teilbetriebs i.S.d. Art. 2 Buchst. j FRL **nicht von einem „technischen“, sondern von einem „organisatorischen“ Verständnis der geforderten „Selbständigkeit des Teilbetriebs“ determiniert ist.**

Vgl. entsprechend z.B. die englische Fassung: „*from an organisational point of view*“ oder die französische Fassung: „*du point de vue de l'organisation*“).

- Diese Änderung des Wortlauts im Zuge der **Genese des Teilbetriebsbegriffs** in der FRL ist **methodisch im Rahmen der Auslegung der FRL ebenfalls zu berücksichtigen**, da „*Änderungen des ursprünglichen Kommissionsvorschlags im Verfahren grundsätzlich auch inhaltliche Unterschiede bezwecken*“ (*Martens, Methodenlehre des Unionsrechts*, 2013, 397).

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (10/14)

Welche Fälle werden in der Praxis diskutiert? Beispiel: Infrastrukturteilbetrieb, der u.a. auch sämtliche (Verwaltungs-)Gebäude verwaltet (mit interner und externer Vermietung – „intern wie extern“), Teilbetriebe der Division A der A-AG sollen nach § 20 UmwStG auf A-GmbH ausgegliedert werden



04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (11/14)

- Vgl. aber die gegen die ganz h.M. (s.o.) jüngst von *Stimpel*, GmbHR 2025, 344, 346, Rz. 10 und 11, vertretene **Gegenauffassung**:

„[10] [...]. Dies wirft indes die vorgelagerte Grundsatzfrage auf, nach welchen „Spielregeln“ ein Wirtschaftsgut dem jeweiligen Teilbetrieb zuzuordnen ist. Während die Finanzverwaltung dies erkennbar stets auf der Basis der konkreten Nutzung eines Wirtschaftsguts beurteilt, wird von einzelnen Stimmen in der steuerlichen Literatur hierbei primär auf die Organisation des Unternehmens abgestellt.[...].

*[11] **Ob sich diese Auffassung** [sc.: zur „Maßgeblichkeit der konkreten Organisationsstruktur für die TB-Abgrenzung nach der FRL] **auf den Wortlaut der FRL berufen kann, muss m.E. bezweifelt werden**, so sind das Vorhandensein eines Unternehmensteils (mit dazugehörigen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern) und die organisatorische Verselbständigung und die daraus erwachsene eigenständige Lebensfähigkeit zwei eigenständig zu untersuchende Tatbestandsmerkmale. **Insbesondere würde es den Wortlaut der FRL mehr als überstrapazieren, wenn man die Bestimmung eines Unternehmensteils (= Teilbetrieb) durch die Organisationsform vornimmt.** Vielmehr ist es so, dass ein Unternehmensteil, der für seine (auch organisatorische) Selbständigkeit auf die Nutzung eines Wirtschaftsguts angewiesen ist, **ohne dieses Wirtschaftsgut keine funktionsfähige Einheit darstellen kann.** Hieran ändert m.E. auch der Umstand nichts, dass der Grundstücks- bzw. Infrastrukturteilbetrieb aufgrund seiner Größe und Organisationsform ein hohes Maß an Eigenständigkeit aufweist. **Letztlich darf hierbei auch nicht ausgeblendet werden, dass interne Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Unternehmenszeilen wegen der fehlenden rechtlichen Verselbständigung keinerlei ertragsteuerliche Wirkungen entfalten.** [...].“*

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (12/14)

Kritik (Auswahl) (1/3):

- **Eine Auseinandersetzung mit dem Wortlaut und der Genese der FRL findet nicht statt.** Dass die FinVerw „*erkennbar stets auf der Basis der konkreten Nutzung eines Wirtschaftsguts*“ abstellt (so *Stimpel*, a.a.O.), **findet keine Entsprechung im Wortlaut der FRL** (und entspricht auch nicht der BFH-Rechtsprechung zum nationalen TB-Begriff, s.w.u.).
- Es kann – entgegen der Auffassung von *Stimpel*, a.a.O. – auch keine Rede davon sein, dass die am Wortlaut orientierte Auslegung den „*Wortlaut der FRL mehr als überstrapazieren*“ würde. Denn das Abstellen auf die konkrete Organisationsstruktur für die Teilbetriebsabgrenzung (auf der ersten Prüfstufe) führt zu wirtschaftlich sachgerechten Ergebnissen und entspricht dem Sinn und Zweck der FRL, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zu fördern.
- Die Auffassung der Finanzverwaltung führt in der Praxis z.T. dazu, dass Wirtschaftsgüter außerhalb der zu übertragenden Organisationseinheit mitübertragen werden müssen, um die Steuerneutralität (abgesichert durch verb. Auskunft) zu erreichen, die dann unter Aufdeckung stiller Reserven anschließend i.d.R. wieder zurück veräußert werden. Dies konterkariert erkennbar den Sinn und Zweck des UmwStG und der FRL.
- Die Auffassung von *Stimpel*, dass **interne Leistungsbeziehungen** zwischen den einzelnen Unternehmenszeilen wegen der fehlenden rechtlichen Verselbständigung „**keinerlei ertragsteuerliche Wirkungen entfalten**“ sollen, **überzeugt nicht**. So setzt bspw. Rz. **02.13 Abs. 3 UmwSt-Erlass 2011/2025** interne Leistungsbeziehungen voraus (zur Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum bei der Spaltung „nach wirtschaftlichen Zusammenhängen“).

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (13/14)

Kritik (Auswahl) (2/3):

- Die Auffassung von *Stimpel* steht auch nicht in Einklang mit der st. Rspr. zur Teilbetriebsabgrenzung (nach nationalem Recht).
- Für den Fall der **zentralen Einkaufsabteilung** hat der BFH im **Urteil vom 10.3.1998, VIII R 31/95**, BFH/NV 1998, 1209 = juris, Rz. 16 (in Bestätigung von BFH v. 12.9.1979, I R 146/76, BStBl. II 1980, 51), entschieden, dass deren Zurückbehaltung der Teilbetriebseigenschaft einer (übertragenen) Filiale nicht entgegensteht:

*„cc) Der selbständige Wareneinkauf durch das Personal einer Filiale ist jedoch auch bei Handelsunternehmen kein Merkmal, dessen Fehlen stets zur Verneinung eines Teilbetriebs führt. Der BFH hat bereits in seinem Urteil in BFHE 129, 62, BStBl II 1980, 51 darauf hingewiesen, dass sich ein **Teilbetrieb --wie jedes Unternehmen-- einer zentralen Einkaufsorganisation bedienen kann**. Das gilt auch im Verhältnis einer Filiale zu ihrem Hauptbetrieb. Der gemeinsame Warenbezug empfiehlt sich oft schon deshalb, weil die Höhe der Einkaufsrabatte nach der Höhe des Umsatzes gestaffelt ist[...]. **Entscheidend ist unter diesen Umständen, ob die Filiale die benötigte Ware beim Hauptbetrieb wie bei einem sonstigen Lieferanten ordert. [...]**“*

- Der BFH geht somit ebenfalls und **entscheidend** von **internen Lieferungen des Zentraleinkaufs an die Filial-Teilbetriebe** aus (s. hierzu *Liedgens*, DStR 2024, 2456, 2463).
- Es steht außer Frage, dass jede Filiale einen Einkauf für seine Funktionsfähigkeit benötigt, darauf kommt es aber für das Vorliegen eines Teilbetriebs (der Filiale) richtigerweise auch nach Auffassung des BFH nicht an.

04 Teilbetriebsabgrenzung nach der FRL (14/14)

Kritik (Auswahl) (3/3):

- Der BFH hat zum nationalen Teilbetriebsbegriff mehrfach klar zum Ausdruck gebracht, dass **die konkrete Unternehmensstruktur** für die Teilbetriebsabgrenzung **maßgeblich** ist, so z.B. im **Urteil vom 12.2.1992, XI R 21/90**, BFH/NV 1992, 516 = juris, Rz. 16 (s. hierzu auch *Hageböke/Witfeld*, DK 2023, 385, 391). Der XI. Senat

„[...] vermag nicht der Auffassung des FG zu folgen, dass die Gestaltung der internen Organisation für die Abgrenzung ungeeignet sei, weil sie durch den Unternehmer kurzfristig abgeändert werden könne. Abgesehen davon, dass der Unternehmer auch vom FG als ausschlaggebend angesehene äußere Merkmale wie den Einsatz verschiedenen Personals und die Ausstattung mit eigenem Anlagevermögen ‘manipulieren’ kann, ist der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zugrunde zu legen. Hierbei ist für Fälle der vorliegenden Art regelmäßig von der Unternehmensstruktur auszugehen, wie sie auf Dauer angelegt ist.“

- Ähnlich z.B. I. Senat im Urteil v. 28.4.2016, I R 33/14, BStBl. II 2016, 913 = juris, Rz. 18:

*„a) Auszugehen ist hierbei davon, dass § 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 UmwStG 1995 das Privileg des Bewertungswahlrechts nicht für die Einbringung beliebiger Ansammlungen betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter, sondern nur für die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben, d.h. von **selbständig lebensfähigen Sachgesamtheiten einschließlich der die Einzelwirtschaftsgüter verbindenden Organisation**, gewährt.“*

**VIELEN DANK FÜR
IHRE AUFMERKSAMKEIT**

**UND JETZT
NETWORKING & SNACKS**

