

Schriften zum Steuerrecht

Band 198

**Umwandlungssteuerlicher
Teilbetrieb in Theorie und Praxis**

Von

Moritz Lehmann



Duncker & Humblot · Berlin

MORITZ LEHMANN

Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb
in Theorie und Praxis

Schriften zum Steuerrecht

Band 198

Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in Theorie und Praxis

Von
Moritz Lehmann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät – Fachbereich
Rechtswissenschaft – der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
hat diese Arbeit im Jahr 2023 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19197-0 (Print)
ISBN 978-3-428-59197-8 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meiner Ehefrau
Mélissa Sarah*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Oktober 2022 beim Fachbereich Rechtswissenschaft der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg als Dissertation eingereicht und im Dezember 2023 erfolgreich verteidigt. Für die Veröffentlichung konnten etwaige aus der derzeitigen Überarbeitung des Umwandlungssteuererlasses durch das Bundesministerium der Finanzen folgende Entwicklungen im Bereich der teilbetriebsbezogenen Verwaltungsauffassung sowie damit im Zusammenhang stehende Literatur noch bis Ende des Jahres 2023 berücksichtigt werden.

Mein Dank gilt an erster Stelle meinem Doktorvater Professor Dr. Michael Fischer, der diese Arbeit nicht nur zielgerichtet betreut, sondern auch ihren rechtspraktischen Themenschwerpunkt angeregt hat – ein Themenschwerpunkt, der trotz des dahinterstehenden allgemeinen Rechtsanwendungsproblems bislang kaum wissenschaftliche Beachtung gefunden hat. Die Zweitbegutachtung hat dankenswerterweise Professor Dr. Roland Ismer übernommen.

Besonders bedanken möchte ich mich auch bei meinen Kollegen Dr. Christian Sistermann, Dr. David Beutel und Dr. Martin Rehberg für die stets wertvollen Diskussionen im Laufe dieser Arbeit und darüber hinaus für die vielfältige Förderung der fachlichen Ausbildung im Unternehmenssteuerrecht während meiner ersten Berufsjahre.

Aufs Innigste verbunden bin ich schließlich meiner Familie, allen voran meiner Ehefrau Mélissa Sarah, die durch ihre liebevolle und unermüdliche Unterstützung einen unverzichtbaren Anteil am Gelingen dieses Vorhabens hatte. Ihr ist diese Arbeit in tiefer Dankbarkeit gewidmet.

München, im Januar 2024

Moritz Lehmann

Inhaltsübersicht

Einleitung	29
<i>Erster Teil</i>	
Dogmatische Grundlagen und Maßgaben	36
<i>Kapitel 1</i>	
Systematik des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	36
<i>Kapitel 2</i>	
Steuerplanungssicherheit und umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb	60
<i>Zweiter Teil</i>	
Bestandsaufnahme aus theoretischer Sicht	114
<i>Kapitel 3</i>	
Nationales Teilbetriebsverständnis	114
<i>Kapitel 4</i>	
Unionales Teilbetriebsverständnis	130
<i>Kapitel 5</i>	
Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz	144
<i>Dritter Teil</i>	
Analyse aus rechtspraktischer Sicht	162
<i>Kapitel 6</i>	
Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung und daraus folgende Praxisprobleme	162

Kapitel 7

„Absicherung“ des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs mittels verbindlicher Auskunft	227
--	-----

Kapitel 8

Praxisorientierte Lösungsbeiträge de lege lata und de lege ferenda	275
---	-----

Zusammenfassung der Ergebnisse	314
---------------------------------------	-----

Literaturverzeichnis	328
-----------------------------------	-----

Stichwortverzeichnis	355
-----------------------------------	-----

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	29
A. Problemaufriss und Untersuchungsgegenstand	29
B. Relevanz und Ziel der Untersuchung	32
C. Gang der Untersuchung und Schwerpunktsetzung	34
D. Eingrenzung der Untersuchung und Begriffserläuterungen	35
 <i>Erster Teil</i>	
Dogmatische Grundlagen und Maßgaben	36
 <i>Kapitel 1</i>	
Systematik des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	36
A. Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in den Spaltungsvorschriften	36
I. Rechtfertigung und Funktion des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	38
II. Tatbestandliche Besonderheiten des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	40
1. Doppeltes Teilbetriebserfordernis	40
2. Fiktive Teilbetriebe	41
a) Mitunternehmeranteil	41
b) 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	42
3. Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 15 Abs. 2 UmwStG	43
III. Rechtsfolgen des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	44
1. Erfüllung der Teilbetriebsvoraussetzung	45
a) Spaltung auf Kapitalgesellschaft	45
b) Spaltung auf Personengesellschaft	46
2. Scheitern der Teilbetriebsvoraussetzung	47
a) Spaltung auf Kapitalgesellschaft	47
b) Spaltung auf Personengesellschaft	50
B. Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in den Einbringungsvorschriften	51
I. Rechtfertigung und Funktion des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	52
II. Tatbestandliche Besonderheiten des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	53
III. Rechtsfolgen des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	55

1. Erfüllung der Teilbetriebsvoraussetzung	55
a) Einbringung in Kapitalgesellschaft	56
b) Einbringung in Personengesellschaft	57
2. Scheitern der Teilbetriebsvoraussetzung	58
a) Einbringung in Kapitalgesellschaft	58
b) Einbringung in Personengesellschaft	59

Kapitel 2

Steuerplanungssicherheit und umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb	60
A. Grundlagen der Steuerplanungssicherheit	60
I. Begriff und Entwicklung der Steuerplanungssicherheit	60
II. Notwendigkeit und Legitimation der Steuerplanung und der Steuerge- staltung	62
III. Steuerliche Planungsgrundlagen und Planungsunsicherheiten	63
1. Steuerrechtslage als Planungsgrundlage	63
a) Steuergesetze als Ausgangspunkt und Rahmen der Rechtsfindung	64
b) Konkretisierung der Gesetzeslage durch Verlautbarungen der Finanzverwaltung	65
c) Konkretisierung der Gesetzeslage durch Steuerrechtsprechung...	67
d) Fazit: Verschmelzung zur Steuerrechtslage	68
2. Wesentliche Unsicherheitsfaktoren und ihre Folgen	69
a) Unsicherheitsfaktoren auf Ebene der Steuergesetze	69
b) Unsicherheitsfaktoren auf Ebene der Finanzverwaltung	70
c) Unsicherheitsfaktoren auf Ebene der Steuerrechtsprechung	71
d) Folgen fehlender Steuerplanungssicherheit	72
B. Steuerplanungssicherheit und ihre verfassungsrechtlichen Parameter	73
I. Dispositions- bzw. Vertrauensschutz	74
1. Grundsätzliches Verbot der Rückwirkung steuerverschärfender Geset- ze	75
2. Grundsätzliches Verbot der Rückwirkung steuerverschärfender Rechtsanwendung	77
II. Rechtssichere Planungsgrundlagen und ihre Anwendung	79
1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	79
2. Bestimmtheit und Klarheit der Besteuerung	80
3. Gleichmäßige Anwendung der Planungsgrundlagen	83
C. Verbindliche Auskunft als verfahrensrechtliche Option der Steuerplanung ..	85
I. Rechtsgrundlage und Zweck der verbindlichen Auskunft	85
II. Beantragung und Erteilung einer verbindlichen Auskunft	87
1. Zuständigkeit	87
2. Antragssteller und Antragsbefugnis	88
3. Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags	89

Inhaltsverzeichnis	13
4. Ermessensentscheidung	90
5. Entscheidungsfrist	91
6. Entscheidungsinhalt	92
7. Gebührenpflicht	92
III. Rechtswirkungen einer verbindlichen Auskunft	93
1. Bindungswirkung	94
a) Merkmal der Sachverhaltsidentität	95
b) Reichweite und Verhältnis zum nachfolgenden Besteuerungsverfahren	96
c) Entfallen der Bindungswirkung nach der StAusKV	97
d) Insbesondere: Bindungswirkung trotz örtlicher Unzuständigkeit	98
2. Korrekturmöglichkeiten	99
3. Rechtsschutzmöglichkeiten	101
a) Nichtauskunft	102
b) Negativauskunft	102
4. Beihilferechtliche Relevanz verbindlicher Auskünfte?	104
D. Steuerplanungssicherheit als Maßgabe des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	108
I. Steuerrisiken und wirtschaftliche Hintergründe	108
II. Verfahrensrechtliche Erwägungen	109
III. Verfassungsrechtliche Maßgaben der rechtssicheren Anwendung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	111
1. Verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs als unbestimmter Rechtsbegriff	111
2. Erfordernis rechtssicherer Konkretisierung auf untergesetzlicher Ebene	112

Zweiter Teil

Bestandsaufnahme aus theoretischer Sicht 114

Kapitel 3

Nationales Teilbetriebsverständnis 114

A. Einkommensteuerliches Teilbetriebsverständnis	114
I. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	115
1. Gewisse Selbständigkeit	115
2. Eigenständige Lebensfähigkeit	118
3. Organische Geschlossenheit	119
4. Originär gewerbliche Tätigkeit	120
5. Sonderfall: Teilbetrieb im Aufbau	121
II. Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	121
1. Wesentliche Betriebsgrundlagen	122

2. Einzelheiten des Übertragungsvorgangs	123
3. Aufgabe der bisherigen gewerblichen Tätigkeit	124
III. Maßgeblicher Beurteilungsblickwinkel und Beurteilungszeitpunkt	125
B. Übertragbarkeit des einkommensteuerlichen Teilbetriebsverständnisses auf das Umwandlungssteuerrecht	125
I. Grundsätzliche Geltung der Identitätsthese	126
II. Einschränkung durch normspezifische Auslegung	127
III. Stellungnahme	129

Kapitel 4

Unionales Teilbetriebsverständnis 130

A. Konkretisierung der Teilbetriebsdefinition der Fusionsrichtlinie	131
I. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	131
1. Gesamtheit aktiver und passiver Wirtschaftsgüter eines Unterneh- mensteils	132
2. In organisatorischer Hinsicht selbständiger Betrieb	132
a) Eigenständige Funktionsfähigkeit	132
b) Im Übrigen keine hohen Anforderungen an die Selbständigkeit des Teilbetriebs	134
3. Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit?	136
4. Anerkennung eines Teilbetriebs im Aufbau?	136
II. Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	137
1. Übertragung der Gesamtheit der funktionswesentlichen Wirtschafts- güter	137
2. Einzelheiten des Übertragungsvorgangs	139
3. Aufgabe der bisher ausgeübten Tätigkeit?	140
III. Maßgeblicher Beurteilungsblickwinkel und Beurteilungszeitpunkt	140
1. Maßgebliche Beurteilungsperspektive	141
2. Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt	142
B. Unbestimmtheit des unionalen Teilbetriebsverständnisses	142
I. Mangel an Steuerplanungssicherheit	143
II. Entwicklungsoffenheit	143

Kapitel 5

Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz 144

A. Vorüberlegungen	144
I. Fehlende Deckungsgleichheit der beiden Teilbetriebsverständnisse	144
1. Vereinbarkeit des nationalen mit dem unionalen Teilbetriebsverständ- nis?	145

2. Wesentliche Unterschiede zwischen nationalem und unionalem Teilbetrieb	146
a) Selbständigkeit des Unternehmensteils	146
b) Übertragungsumfang	147
II. Berücksichtigung unionsrechtlicher Vorgaben im Umwandlungssteuerrecht	147
1. Anwendungsvorrang des Unionsrechts und richtlinienkonforme Auslegung	148
2. Umsetzung der Fusionsrichtlinie in nationales Recht	149
a) Jedenfalls: Umsetzung der Fusionsrichtlinie für grenzüberschreitende Sachverhalte	150
b) Möglichkeit einer weitergehenden Umsetzung für reine Inlands-sachverhalte	151
B. Synthese und Beurteilung des Meinungsstands	152
I. Keine Klärung durch die nationale Rechtsprechung	152
II. Im Schrifttum diskutierte Lösungsansätze	153
1. Fortgeltung des nationalen Teilbetriebsbegriffs; „gespaltene“ Auslegung	153
2. Einheitliche Geltung des unionalen Teilbetriebsbegriffs	154
3. „Günstigerprüfung“	155
4. Meinungsstand im Sonderfall des § 24 UmwStG	156
III. Stellungnahme	157
1. Überschießende Umsetzung der Fusionsrichtlinie	157
2. Abweichung von der Geltung des unionalen Teilbetriebsbegriffs zugunsten des Steuerpflichtigen?	159
3. Gesamtbetrachtung	160
4. Ergebnis	161

Dritter Teil

Analyse aus rechtspraktischer Sicht	162
--	-----

Kapitel 6

Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung und daraus folgende Praxisprobleme	162
--	-----

A. Konkretisierung des Untersuchungsgegenstands	163
B. Darstellung und Würdigung des Teilbetriebsverständnisses der Finanzverwaltung im Einzelnen	166
I. Anforderungen an das Vorliegen eines Teilbetriebs	167
1. Verwaltungsauffassung	167
2. Vereinbarkeit mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis	168
II. Anforderungen an die Übertragung eines Teilbetriebs	169

1. Notwendiger Übertragungsumfang	169
a) Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen	169
b) Nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter	171
c) Vereinbarkeit mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis?	172
aa) Übertragungserfordernis für wesentliche Betriebsgrundlagen	172
bb) Übertragungserfordernis für nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter	173
2. Zuordnungsfreiheit für neutrales Vermögen	174
3. Anforderung an den Übertragungsvorgang	176
4. Strenges doppeltes Teilbetriebserfordernis	177
a) Verwaltungsansicht und Kritik des Schrifttums	177
b) Widerspruch zu aktueller Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs?	179
c) Würdigung unter Berücksichtigung des unionalen Teilbetriebsverständnisses	180
III. Maßgeblicher Beurteilungsblickwinkel und Beurteilungszeitpunkt	181
1. Verwaltungsauffassung	181
2. Vereinbarkeit mit dem unionalen Teilbetriebsverständnis?	182
C. Rechtsanwendungsschwierigkeiten und Zweifelsfragen in der Umstrukturierungspraxis (Auswahl)	183
I. Bestimmung der nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren und der zuordnungsfreien Wirtschaftsgüter	184
1. Mangelnde inhaltliche Vorgaben der Finanzverwaltung und Konkretisierungsversuche des Schrifttums	184
2. Einzelprobleme und Praxisbeispiele	186
a) Forderungen und Verbindlichkeiten	186
aa) Forderungen und Verbindlichkeiten aus einem Ergebnisabführungsvertrag	187
bb) Bank- und Kassenbestände, insbesondere Cash-Pooling	191
b) Konzernfunktionen und Wirtschaftsgüter mit Overhead-Funktion	194
aa) Übertragung eines Unternehmensteils der Konzernobergesellschaft	195
bb) Übertragung eines Unternehmensteils einer Konzernfunktionen nutzenden Tochtergesellschaft	196
c) Auf Verträgen beruhende Teilbetriebsfunktionen	196
aa) Verträge innerhalb des Konzerns	197
bb) Verträge mit außenstehenden Dritten	198
cc) Anstellungsverträge	200
d) Kapitalanlagen, insbesondere Wertpapierdepots	202
e) Rückstellungen	203
aa) Gewährleistungs- bzw. Prozessrückstellungen	203
bb) Steuerrückstellungen	204
f) Rücklagen nach § 6b EStG	204
3. Auswirkungen auf die Gestaltungspraxis	206

II. Zuordnungsfragen bei von mehreren Teilbetrieben genutzten Wirtschaftsgütern	207
1. Von mehreren Teilbetrieben genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen	207
a) Betriebsimmobilien	208
b) Sonstige (insbesondere immaterielle) Wirtschaftsgüter	210
2. Von mehreren Teilbetrieben genutzte Wirtschaftsgüter ohne Qualität einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage	211
III. Steuerliche Folgen unzutreffender Behandlung von Wirtschaftsgütern ..	215
1. Entstehung erheblicher Steuerrisiken	215
2. Eingrenzungsforderungen im Schrifttum	216
IV. Steuerlicher Übertragungsstichtag als Beurteilungszeitpunkt der Teilbetriebsvoraussetzung	217
1. Veränderungen der Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs im Rückwirkungszeitraum	218
a) Erwerb von Wirtschaftsgütern im Rückwirkungszeitraum	219
b) Ausscheiden und Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rückwirkungszeitraum	219
c) Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts im Rückwirkungszeitraum	221
2. Ertragsteuerneutrale Umsetzung mehrstufiger Kettenumwandlungen ..	222
D. Fazit	225

Kapitel 7

„Absicherung“ des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs mittels verbindlicher Auskunft 227

A. Vorüberlegung: Unabdingbarkeit der Einholung einer verbindlichen Auskunft	227
B. Fallstricke der Einholung einer Teilbetriebsauskunft und praktische Handhabung	228
I. Bestimmung der zuständigen auskunftserteilenden Stelle	229
1. Relevanz der Zuständigkeit für die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft	229
2. Zuständigkeitsproblematik in Umstrukturierungsfällen	230
II. Aufklärung und Darstellung des relevanten Sachverhalts	233
1. Problematik der Sachverhaltsermittlung	234
a) Austausch mit relevanten Ansprechpartnern und typische Fragestellungen	235
b) Schrittweise Identifikation und Zuordnung der betroffenen Wirtschaftsgüter	237
2. Problematik der Sachverhaltsdarstellung im Auskunftsantrag	239
a) Struktur und Aufbau der tatsächlichen Ausführungen	239
b) Inhalt und Umfang der tatsächlichen Ausführungen	241

c) Auswirkungen des Teilbetriebsverständnisses der Finanzverwaltung auf die Sachverhaltsdarstellung	242
aa) Sachverhaltsvortrag bezüglich der Teilbetriebseigenschaft des betroffenen Unternehmensteils	243
bb) Sachverhaltsvortrag bezüglich der Zuordnung der zu übertragenden Wirtschaftsgüter	244
cc) Verwaltungsseitige Pflicht zur sachgerechten Handhabung der Anforderungen an die Sachverhaltsdarstellung	245
d) Abstimmungsbedürfnis mit der Finanzbehörde	246
III. Auskunftsfähige Rechtsfragen	248
1. Generelle Auskunftsfähigkeit der Teilbetriebseigenschaft	248
2. Teilbetriebsbezogene Fragestellungen im Einzelnen	251
a) Erfahrungsgemäß auskunftsfähige Fragestellungen	251
b) Erfahrungsgemäß <i>nicht</i> auskunftsfähige Fragestellungen	252
c) In der Auskunftspraxis problematische Fragestellungen	254
3. Praxishinweise und Formulierungsvorschläge	255
IV. Zeitliche Aspekte	257
1. Kein rechtlicher Anspruch auf zeitnahe Entscheidung	257
2. „Umsetzungssperre“ bis zur Erteilung der verbindlichen Auskunft?	258
a) Sachverhaltsverwirklichung in Umstrukturierungsfällen?	259
b) Problemfälle	260
C. Begrenzte Schutzwirkung der Positivauskunft	261
I. Damoklesschwert des Entfallens der Bindungswirkung infolge relevanter Sachverhaltsabweichungen	261
1. Erhöhte Gefahr für Sachverhaltsabweichungen bei Teilbetriebsauskünften	262
2. Abgrenzungsprobleme zwischen unwesentlichen und wesentlichen Sachverhaltsabweichungen bei Teilbetriebsauskünften	263
3. Insbesondere: Streitpotential im Rahmen einer etwaigen Außenprüfung	265
4. Erfordernis und Grenzen der Nachsorge des steuerlichen Beraters im Rahmen der Umsetzung der Teilbetriebsumstrukturierung	265
II. „Unverbindlichkeit“ der erteilten Auskunft bis zur Sachverhaltsverwirklichung	266
III. Restrisiko der Beihilferelevanz der Teilbetriebsauskunft	267
D. Mangel an praxistauglichen Reaktionsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf eine Negativauskunft	268
I. Praktische Grenzen effektiven Rechtsschutzes	269
1. Beschränkter gerichtlicher Prüfungsmaßstab	269
2. Verfahrensdauer und Mangel an Eilrechtsschutzmöglichkeiten	271
II. Modifizierung der Planung und erneute Abstimmung der Teilbetriebsumstrukturierung mit der Finanzverwaltung?	272
E. Fazit	274

Kapitel 8

Praxisorientierte Lösungsbeiträge de lege lata und de lege ferenda	275
A. Weiterführende Praxishinweise zur Handhabung von Teilbetriebsumstrukturierungen de lege lata	276
I. Vertragliche Berücksichtigung der steuerlichen Anforderungen	276
1. Sicherstellung der vollständigen Erfassung des Teilbetriebs (insbesondere mittels sog. Auffang- bzw. Catch All-Klausel)	276
2. Absicherung der gescheiterten Übertragung zugeordneter Wirtschaftsgüter (mittels sog. Nachübertragungsklausel bzw. Innenausgleichsregelung)	279
3. Heilung von fehlerhaften Zuordnungen und „Übertragungsversehen“ (mittels sog. Bereinigungsklausel)	281
4. Abstimmung der Vertragsdokumentation auf die verbindliche Teilbetriebsauskunft (mittels sog. Auslegungsklausel)	282
II. Gestaltungsmöglichkeiten zur Schaffung von Teilbetrieben vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag	283
1. Übertragung steuerschädlicher Wirtschaftsgüter auf andere Groupengesellschaften	284
2. Veräußerung steuerschädlicher Wirtschaftsgüter an Dritte	286
3. Zukauf eines Teilbetriebs	287
4. Exkurs: Steueroptimierter Aufbau eigenständiger Geschäftssparten und Nutzung fiktiver Teilbetriebe	288
III. Verfahrensrechtliche Erwägungen	290
1. Vorabstimmung des Auskunftsantrags mit der Finanzverwaltung	290
a) Frühzeitige Kontaktaufnahme mit der zuständigen Finanzbehörde	290
b) Anregung und Wahrnehmung eines informellen Vorgesprächs auf Grundlage eines Antragsentwurfs	291
2. Weitere Möglichkeiten zur Verfahrensbeschleunigung	293
a) Vermeidung nicht essenzieller Fragestellungen	293
b) Zeitnahe Beantwortung von Rückfragen und Nachfassen bei der Finanzbehörde	294
3. Berücksichtigung behördeninterner Zuständigkeitsregeln, insbesondere Einbeziehung der Betriebsprüfung	294
IV. Steuerversicherung als Alternative zur Teilbetriebsauskunft?	296
1. Vor- und Nachteile der „Versicherungslösung“	297
2. Vorgehen zum Abschluss einer Steuerversicherung (Grundzüge)	299
B. Gedanken zur Reformierung der teilbetriebsbezogenen Rechtslage	300
I. Reformbedürfnis und Reformziele	300
II. Reformansätze und Schlussfolgerungen	301
1. Ausgangspunkt: Anpassung des Umwandlungssteuergesetzes	301
a) Verankerung der einheitlichen Geltung des unionalen Teilbetriebsverständnisses im Umwandlungssteuergesetz	302

b) Aussage zum maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt für die Teilbetriebseigenschaft	303
c) Klarstellung zum doppelten Teilbetriebserfordernis bei Abspaltungen	304
2. Folgeüberlegung: Anpassung der untergesetzlichen Rechtslage	304
a) Änderungen der Verwaltungsauffassung	304
aa) Ersatz des Kriteriums der nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter	305
bb) Behandlung von gemischt genutzten (funktionswesentlichen) Wirtschaftsgütern	306
cc) Klarstellungen zur Erteilung verbindlicher Auskünfte in Teilbetriebssachen	308
dd) Kritik am Umwandlungssteuererlass-Entwurf 2023	308
b) Rolle der Rechtsprechung	309
3. Schlussfolgerungen für die Rechtslage zur verbindlichen Auskunft ..	310
a) Schaffung einer Zentralzuständigkeit	310
b) Erweiterung der Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Negativauskünfte	311
c) Anonymisierte Offenlegung verbindlicher Auskünfte?	312

Zusammenfassung der Ergebnisse 314

A. Systematik des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs	314
B. Steuerplanungssicherheit und umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb	314
C. Nationales Teilbetriebsverständnis	316
D. Unionales Teilbetriebsverständnis	317
E. Maßgebliches Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz	319
F. Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung und daraus folgende Praxisprobleme	320
G. „Absicherung“ des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs mittels verbindlicher Auskunft	321
H. Praxisorientierte Lösungsbeiträge de lege lata und de lege ferenda	324

Literaturverzeichnis 328

Stichwortverzeichnis 355

Abkürzungsverzeichnis

5. VermBG	Fünftes Vermögensbildungsgesetz vom 4. März 1994, BGBl. I 1994, 406
a. A.	andere(r) Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte(r) Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung (BMF, Schreiben vom 31. Januar 2014, IV A 3 – S 0062/14/10002, BStBl. I 2014, 290)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
Bay.	Bayerisches
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
BeckOGK	beck-online.GROSSKOMMENTAR
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
Begr.	Begründer
Beih.	Beihefter
BeihilfeVO	Beihilfeverordnung (Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 AEUV, ABl. 2015 L-248/9)
Beil.	Beilage
Beschl.	Beschluss

BestVModG	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, BGBl. I 2016, 1679
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bsp.	Beispiel(e)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksachen
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerfGK	Sammlung der Kammerbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts
BY	Bayern
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
d. h.	das heißt
DAV	Deutscher Anwaltverein e. V.
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DM	Deutsche Mark
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DWS-Institut e. V.	Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V. eingetragener Verein
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

EL	Ergänzungslieferung
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
EstB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien mit Einkommensteuer-Hinweisen
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
evtl.	eventuell
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f., ff.	folgend(e)
FAGO	Geschäftsordnung für die Finanzämter
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FGS	Flick Gocke Schaumburg
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie 2009 (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, ABl. 2009 L-310/34)
FS	Festschrift
FuS	Familienunternehmen und Stiftungen (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gerichtskostengesetz
GLE	Gleich lautende Erlasse
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
h. M.	herrschende Meinung
Habil.	Habilitation
HB	Handelsblatt (Tageszeitung)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e. V.
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
IP	Intellectual Property
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
JZ	Juristen-Zeitung
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KKR	Kohlberg Kravis Roberts
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftssteuerrechts vom 25. Juni 2021, BGBl. I 2021, 2050
kösdi	Kölner Steuerdiallog (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz

KVStRL	Kapitalverkehrsteuerrichtlinie (Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. 1969 L-249/25)
LfSt	Landesamt für Steuern
Lit.	Literatur
lit.	littera (Buchstabe)
Ls.	Leitsatz
M&A	Mergers and Acquisitions
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million(en)
MüKo	Münchener Kommentar
n. F.	neue(r) Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion(en)
OK	Online-Kommentar
OLG	Oberlandesgericht
Org.	Organschaft
PwC	PricewaterhouseCoopers
RegE	Regierungsentwurf
REStG 1934	Reichseinkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBl. I 1934, 1005
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz/Seite
s.	siehe
SBV	Sonderbetriebsvermögen
Schr.	Schreiben
SE	Societas Europaea (Europäische Gesellschaft)

SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006, BGBl. I 2006, 2782
Slg.	Amtliche Sammlung der Rechtsprechung der Unionsgerichte (fortgesetzt bis 2011)
sog.	sogenannt(e/er/es/en)
st.	ständige(r)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAuskV	Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV) vom 30. November 2007, BGBl. I 2007, 2783
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbHb	Steuerberater-Handbuch
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StRO	Die Steuerrechtsordnung (Buch)
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StW	Die Steuer-Warte (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
Tz.	Textziffer
u.	und
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE 1998	Umwandlungssteuererlass 1998 (BMF, Schreiben vom 25. März 1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl. I 1998, 268)
UmwStE 2011	Umwandlungssteuererlass 2011 (BMF, Schreiben vom 11. November 2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UmwStG 1995	Umwandlungssteuergesetz vom 28. Oktober 1994, BGBl. I 1994, 3267
UmwStG 2006	Umwandlungssteuergesetz vom 7. Dezember 2006, BGBl. I 2006, 2791

UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001, BGBl. I 2001, 3858
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass (BMF, Schreiben vom 1. Oktober 2010, IV D 3 – S 7015/10/10002, BStBl. I 2010, 846)
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom/von
v. a.	vor allem
Verf.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VGR	Wissenschaftliche Vereinigung für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht e.V. („Gesellschaftsrechtliche Vereinigung“)
Vor.	Vorbemerkung
W&I	Warranty and Indemnity
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
zugl.	zugleich
zust.	zustimmend

Einleitung

A. Problemaufriss und Untersuchungsgegenstand

Als ertragsteuerneutral übertragbare Sachgesamtheit ist der umwandlungssteuerliche Teilbetrieb (vgl. §§ 15, 16, 20, 24 UmwStG) ein Dauerbrenner des deutschen Umwandlungssteuerrechts. Unzählige Judikate und Literaturveröffentlichungen zeugen seit geraumer Zeit von seiner hervorgehobenen Stellung im steuerjuristischen Diskurs, der nicht abzureißen scheint¹. Auch in der M&A- und Umstrukturierungspraxis steht der umwandlungssteuerliche Teilbetrieb hoch im Kurs, insbesondere wenn der permanente Wandel² einer Unternehmens- bzw. Konzernstruktur die rechtliche Verselbständigung einer operativen Einheit eines Unternehmens erforderlich macht: So werden eigenständige Geschäftsbereiche regelmäßig als steuerliche Teilbetriebe auf Tochtergesellschaften ausgegliedert oder auf andere Gruppengesellschaften abgespalten, um beispielsweise steuerneutral Holding- oder Joint Venture-Strukturen zu errichten,³ einen Share Deal oder Börsengang vorzubereiten⁴ oder in die Rechtsform der SE zu wechseln^{5,6}.

¹ S. zuletzt etwa *Kußmaul/Gottfreund*, StB 2020, 321, 324 f.; *Micker/Uphues*, Ubg 2021, 320, 321 ff.; *Gude*, DStR 2022, 1463, 1465 ff.; *Uphues*, DStR 2022, 2521 ff.; *Uphues*, DStR 2022, 2584 ff.

² Dieser folgt aus den ständigen Änderungen der wirtschaftlichen und rechtlichen bzw. steuerlichen Rahmenbedingungen einer Unternehmung (vgl. zum Ganzen etwa *Herzig*, in: Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, S. 85, 86 f.; *Stangl*, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 4, Rn. 201). S. eingehend zu den ökonomischen Grundlagen von Umstrukturierungen *Kraft*, in: DStJG Bd. 43 (2020), S. 33 ff.; *ders.*, in: Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, Kap. I Grundlagen, Rn. 429 ff.

³ Vgl. nur *Ley/Brandenberg*, in: StbJb 2012/2013, S. 161, 174; *Möller-Gosoge/Rupp*, BB 2019, 215, 216.

⁴ Medienwirksame Beispiele hierzu waren zuletzt u. a. der Carve-out des Verteidigungselektronik-Geschäfts von Airbus zur anschließenden Veräußerung an den Finanzinvestor KKR im Frühjahr 2016 (s. etwa FAZ Nr. 68 v. 21.03.2016, S. 22; HB Nr. 56 v. 21.03.2016, S. 17; SZ v. 23.03.2016, S. 6) bzw. der Spin-off der Energiesparte von Siemens, die im Herbst 2020 als Siemens Energy AG an die Frankfurter Börse ging (s. etwa HB Nr. 182 v. 21.09.2020, S. 22; SZ v. 26.09.2020, S. 23; FAZ Nr. 227 v. 29.09.2020, S. 23).

⁵ S. näher dazu aus steuerlicher Sicht *Baldamus*, in: VGR, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 79, 98 ff.; *M. Fischer*, in: MüKo-AktG, A. Die Europäische Ge-

Doch der umwandlungssteuerliche Teilbetrieb ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der für sich genommen nicht subsumtionsfähig ist und weiterer Konkretisierung bedarf. Seit jeher ist er in der Umstrukturierungspraxis daher mit Planungs- und Rechtsunsicherheiten behaftet⁷ und wird als Umstrukturierungshindernis kritisiert⁸. Diese Ausgangslage hat sich besonders durch die unionsrechtlichen Einflüsse der Fusionsrichtlinien vom 23. Juli 1990⁹, vom 17. Februar 2005¹⁰ und vom 19. Oktober 2009¹¹ verschärft: Spätestens seit der Umsetzung der Fusionsrichtlinie 2005 in deutsches Recht durch das SEStEG im Jahr 2006 und der damit verbundenen „Europäisierung des Umwandlungssteuergesetzes“¹² stellen die inhaltlichen Anforderungen an einen umwandlungssteuerlichen Teilbetrieb eine „Dauerbaustelle“¹³ des Umwandlungssteuerrechts dar. Im Vordergrund der wissenschaftlichen Diskussion stand bislang die dogmatische Frage, ob und inwieweit die Auslegung des Teilbetriebs im Umwandlungssteuergesetz dem nationalen oder dem unio-

sellschaft III. Die Besteuerung der Societas Europaea (SE), Rn. 62 ff.; *G. Jochum*, in: *Habersack/Drinhausen*, SE-Recht, E. Steuerrecht der SE, Rn. 120 ff.

⁶ S. allgemein zu gesellschaftsrechtlichen, steuerlichen sowie betriebswirtschaftlichen Beweggründen für Umstrukturierungsmaßnahmen etwa *Wunsch*, Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 127 ff.; *Klingebiel*, in: *Klingebiel/Patt/Krause*, Umwandlungssteuerrecht, S. 6 ff.; *Stangl*, in: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, § 4, Rn. 202 f.

⁷ Vgl. bereits *W. Fischer*, Begriff des Teilbetriebs, S. 24 f. u. S. 31 ff.; *Wälzholz*, Teilbetriebsbegriff, S. 1 f.

⁸ Vgl. etwa *Herzig/Förster*, DB 1995, 338, 342; *Crezelius*, in: FS Widmann, S. 241, 258; *Kupfer*, Teilbetriebserfordernis, S. 3; *Hölzle*, Besteuerung stiller Reserven, S. 158 ff. u. S. 192.

⁹ Richtlinie 1990/434/EWG des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. 1990 L-225/1 (im Folgenden: „Fusionsrichtlinie 1990“).

¹⁰ Richtlinie 2005/19/EG des Rates v. 17.02.2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. 2005 L-58/19 (im Folgenden: „Fusionsrichtlinie 2005“).

¹¹ Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. 2009 L-310/34 (im Folgenden: „Fusionsrichtlinie 2009“ und zusammen mit der Fusionsrichtlinie 1990 und der Fusionsrichtlinie 2005 „Fusionsrichtlinie“).

¹² Jüngst dazu z.B. *Herzig*, in: FS Kessler, S. 431, 434.

¹³ So *Herlinghaus*, in: FS Meilicke, S. 159, 160.

nen Teilbetriebsverständnis folgt und welcher Beurteilungszeitpunkt maßgeblich ist.¹⁴

Dabei wird häufig die Perspektive des auf Grundlage der Rechtsprechung bzw. Verwaltungsauffassung planenden Steuerpflichtigen und seines steuerlichen Beraters vernachlässigt. Mangels einschlägiger Rechtsprechung und infolge eines allenfalls halbherzigen Bekenntnisses der Finanzverwaltung zum unionalen Teilbetriebsverständnis ist die Rechtslage für den nach Rechtssicherheit strebenden Steuerpflichtigen (und in einem ähnlichen Ausmaß auch für die zur gleichmäßigen Steuerrechtsanwendung verpflichtete Finanzverwaltung) inzwischen derart verzwickelt, dass man es nur mit den Worten Desens auszudrücken vermag: „Je länger man darüber nachdenkt, was ein Teilbetrieb begrifflich voraussetzt, desto weniger weiß man.“¹⁵ Insbesondere der sich aufdrängende Verdacht, dass die teilbetriebsbezogene Rechtsfindung in der Umstrukturierungspraxis in Konflikt mit dem Prinzip der Planungs- und Rechtssicherheit gerät und die Thematik damit eine verfassungsrechtliche Dimension hat,¹⁶ ist bislang noch nicht umfassend untersucht. Nicht zuletzt deshalb blieb bis heute auch der nähere wissenschaftliche Blick auf die Frage verstellt, ob und inwiefern in der Rechtspraxis eine rechtssichere Anwendung des umwandlungssteuerlichen Teilbetriebs gewährleistet werden kann und ob dafür nicht möglicherweise rechtspolitischer Handlungsbedarf¹⁷ besteht.

Kernanliegen der vorliegenden Untersuchung ist es, diese Lücken zu schließen. Diese Arbeit widmet sich also insbesondere den bislang wissenschaftlich kaum erörterten rechtspraktischen Implikationen der derzeitigen teilbetriebsbezogenen Rechtslage, insbesondere unter Berücksichtigung des im Umwandlungssteuererlass vom 11. November 2011¹⁸ zum Ausdruck kommenden Teilbetriebsverständnisses der Finanzverwaltung.¹⁹ Letzteres ist mit

¹⁴ Davon zeugen exemplarisch die zahlreichen zu dieser Problematik in der jüngeren Vergangenheit erschienenen Monografien: *Langheim*, Einbringung von Unternehmensteilen (2008); *Graw*, Teilbetrieb (2013); *Sondermann*, Teilbetriebsbegriff (2015); *Rödel*, Teilbetriebsbegriff (2016); *Zapf*, Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs (2016); *Maetz*, Teilbetrieb (2017); *Lüninghöner*, Teilbetrieb (2019).

¹⁵ So Desens Diskussionsbeitrag auf der 44. Jahrestagung der DSJG in Hamburg im September 2019 (s. *Hennrichs*, DStJG Bd. 43 (2020), S. 309).

¹⁶ So in Ansätzen z.B. *Hey*, in: FS P. Kirchhof 2013, S. 1657, 1663; *Graw*, Teilbetrieb, S. 8 u. 60; *Zapf*, Europäisierung des Teilbetriebsbegriffs, S. 82 f.; *Pohl*, in: DStJG Bd. 43 (2020), S. 13, 21 f.

¹⁷ Ein solcher klang etwa in Drüens Diskussionsbeitrag auf der 67. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V. in Wiesbaden im Mai 2016 an (s. *Drüen*, JbFStR 2016/2017, S. 77).

¹⁸ BMF, Schr. v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 (im Folgenden: „Umwandlungssteuererlass 2011“).

¹⁹ Der mit Schr. v. 11.10.2023 vom BMF (IV C 2 – S 1978/19/10001) zur Verbandsanhörung veröffentlichte, mit den obersten Finanzbehörden der Länder abge-