

SVEN LEBER

Der Betriebsbegriff im Ertragsteuerrecht

*Veröffentlichungen
zum Steuerrecht
18*

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

18



Sven Leber

Der Betriebsbegriff im Ertragsteuerrecht

Eine vergleichende Untersuchung
zur Bestimmung eines einheitlichen und
rechtsformneutralen Betriebsbegriffs
unter Einbeziehung vergleichbarer
wirtschaftsrechtlicher Teilrechtsordnungen

Mohr Siebeck

Sven Leber, geboren 1993; Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Bayreuth; Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht und Steuerrecht, Gesellschafts- und Bilanzrecht; anschließend am Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Universität München; Rechtsreferendariat am OLG München; Zweite Juristische Prüfung; 2024 Promotion; Rechtsanwalt in München.
orcid.org/0009-0000-5307-3359

ISBN 978-3-16- 163457-4 / eISBN 978-3-16-163458-1
DOI 10.1628/978-3-16-163458-1

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2024 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Laupp und Göbel aus der Garamond gesetzt, in Gomaringen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Nädele in Nehren gebunden.

Printed in Germany.

Meiner künftigen Frau

Vorwort

Die Arbeit entstand im Wesentlichen während meiner Zeit am Bayreuther Lehrstuhl von Herrn Prof. Dr. *André Meyer*, LL.M. Taxation, der den Anstoß gab, sich mit dem Betriebsbegriff innerhalb des Ertragsteuerrechts auseinanderzusetzen. Bereits mit Beginn der Recherchen folgte jedoch die Erkenntnis, dass es bei der Bestimmung des Betriebsbegriffs unvermeidlich ist, Zusammenhänge mit anderen Rechtsfragen, die (vermeintlich) an den Betriebsbegriff anknüpfen, ihn bedingen oder aus den Vorgaben anderer Teilrechtsordnungen erwachsen, zu berücksichtigen. Daher wurde in dieser Arbeit der Versuch unternommen, all diese Fragestellungen als einheitliches Ganzes zu begreifen und zu beschreiben – was sich auch im Umfang der Arbeit niedergeschlagen hat. Angesichts dieser Mühen bin ich umso dankbarer für die mir von vielen Seiten zu Teil gewordene Unterstützung.

Von ganzem Herzen möchte ich den größten Dank meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. *André Meyer*, aussprechen. Das gilt zunächst im Hinblick auf die Gewährung seines steten Vertrauens und seiner uneingeschränkten Unterstützung bei der Ausweitung des ursprünglich angedachten Untersuchungsgegenstandes, einschließlich gelegentlich notwendiger Ermutigungen in allen Phasen dieser Arbeit. Besonders hervorzuheben ist jedoch die Akribie, mit der diese Arbeit bis in die letzte Fußnote in kürzester Zeit von ihm begutachtet sowie mit wertvollen Anmerkungen versehen wurde. Angesichts des Umfangs der Arbeit ist dies alles andere als selbstverständlich und zugleich Zeugnis einer erstrebenswerten, andauernden Begeisterung für das Fach. Als Lektion und Antrieb gleichermaßen bleibt die Erkenntnis, wie präzise Sprache und Denken sein können und sein müssen. Kurzum: Eine vortrefflichere Betreuung meiner Dissertation hätte ich mir nicht erträumen können – weder in fachlicher noch in persönlicher Hinsicht.

Mein Dank gilt ferner Herrn Prof. Dr. *Karl-Georg Loritz* für die ebenso äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens sowie Herrn Prof. Dr. *Knut Werner Lange* für den Prüfungsvorsitz im Rahmen des Kolloquiums und die damit verbundene angenehme wie angeregte wissenschaftliche Aussprache. Bei den Herausgebern der Veröffentlichungen zum Steuerrecht bedanke ich mich für die Aufnahme der Arbeit in diese Schriftenreihe.

Meinen Lehrstuhlkollegen und Freunden aus Bayreuth und München danke ich für ihre Ratschläge, das Korrekturlesen und ihr stets offenes Ohr bei allen

Wehklagen, die proportional mit Dauer und Umfang der Arbeit zunehmen. Hervorzuheben aus diesem Kreis ist *Frau Alexandra Hubracht* mit ihrer Beratung und ihrer Hilfe bei formalen Fragen und Feinarbeiten.

Von unschätzbarem Wert für mich, das Gelingen meiner Ausbildung und damit dieser Arbeit bleibt die vorbehaltlose und liebevolle Unterstützung durch meine lieben Eltern *Elke und Andreas Leber*. Euch möchte ich mit diesem Werk – wortwörtlich wie symbolisch – meine tiefste Ehrerbietung darreichen.

Bayreuth, im Dezember 2023

Sven Leber

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Teil 1: Einleitung	1
A. Gegenstand und Ziel der Untersuchung	1
B. Gang der Untersuchung	10
Teil 2: Abzugrenzende Begriffe und relevante Anwendungsfälle	15
A. Relativität der Begriffe und Einheit der Rechtsordnung	15
B. Abzugrenzende Begriffe	34
C. Anwendungsfälle des Betriebsbegriffs	55
D. Konsequenzen und weiteres Vorgehen	82
Teil 3: Der Betriebsbegriff beim Einzelunternehmer – ertragsteuerrechtliche Grundlagen eines allgemeinen Betriebsbegriffs	85
A. Teleologische Grundlagen einer betriebsbezogenen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts	85
B. Betriebsvielfalt beim Einzelunternehmer – der Betrieb als wirtschaftliche Einheit	153
C. Zusammenfassende Würdigung und weiteres Vorgehen	211
Teil 4: Der Betriebsbegriff bei den Handelsgesellschaften	215
A. Einheitsbegriff in Rechtsprechung und Schrifttum	216
B. Kritische Würdigung der steuerrechtlichen Begründungsansätze	240
C. Zusammenfassende Würdigung	307

Teil 5: Die Begriffe „Betrieb“ und „Unternehmen“ in vergleichbaren Teilrechtsordnungen und in der Betriebswirtschaftslehre	315
A. Betriebswirtschaftslehre	316
B. Arbeits- und Gesellschaftsrecht	322
C. Handelsrecht	345
D. Einheitsbegriff kraft Einheitlichkeit der Rechnungslegung?	392
E. Ergebnis	438
Teil 6: Schlussbetrachtungen	443
A. Wechselwirkungen von Begriffsinhalt und Betriebsbegriff	443
B. Kernthesen	466
C. Zusammenfassung und Ausblick	469
Abkürzungshinweis und Abbildungsverzeichnis	489
Literaturverzeichnis	491
Stichwortverzeichnis	523

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
 Teil 1: Einleitung	 1
A. Gegenstand und Ziel der Untersuchung	1
B. Gang der Untersuchung	10
 Teil 2: Abzugrenzende Begriffe und relevante Anwendungsfälle	15
A. Relativität der Begriffe und Einheit der Rechtsordnung	15
I. Terminologie und Relativität der Begriffe	15
II. Einheit der Rechtsordnung	21
1. Materielle Einheit der Rechtsordnung als „Einheitlichkeit der Begriffe“	21
2. Einheitlichkeit zwischen Teilrechtsordnungen	25
3. Einheitlichkeit innerhalb einer Teilrechtsordnung oder eines Gesetzes	29
4. Zusammenfassende Würdigung und Folgerungen	32
B. Abzugrenzende Begriffe	34
I. Differenzierung zwischen Begriffsinhalt und Begriffsumfang	34
II. Verwendungsformen des „Betriebs“ im Ertragsteuerrecht	40
1. Einkommen- und Gewerbesteuergesetz	40
a) Abgrenzung betrieblicher von privater Sphäre	40
b) Begriffe im Sinne eines „Betreibens“	43
c) Die Betriebsstätte als örtliche Belegenheit	43
d) Ergebnis	45
2. Körperschaftsteuergesetz	45
III. Synonymität von „Betrieb“ und „Unternehmen“ im Ertragsteuerrecht	46
1. Einkommensteuergesetz	47
2. Gewerbesteuergesetz	50

3. Unternehmensbegriff in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG	51
4. Ergebnis	55
C. Anwendungsfälle des Betriebsbegriffs	55
I. Einzelunternehmer	56
1. Betriebsbezogene Gewinnermittlung	56
a) Allgemeine Gewinnermittlung	56
b) Betriebsidentität	61
c) Wechselwirkungen von Begriffsinhalt und Betriebsbegriff	70
2. Überführung von Wirtschaftsgütern	73
3. Verfahrensrecht	74
4. Praktische Auswirkungen	76
5. Ergebnis und Folgerungen	76
II. Gesellschaften	78
1. Betriebsbezogene Gewinnermittlung	78
2. Wechselwirkungen von Begriffsinhalt und Betriebsbegriff	80
3. Betriebsidentität	81
4. Ergebnis	82
D. Konsequenzen und weiteres Vorgehen	82
 Teil 3: Der Betriebsbegriff beim Einzelunternehmer – ertragsteuerrechtliche Grundlagen eines allgemeinen Betriebsbegriffs	 85
A. Teleologische Grundlagen einer betriebsbezogenen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts	85
I. Die Möglichkeit teleologischer Maßstäbe für Fiskalzwecknormen	88
II. Teleologische Maßstäbe im Einkommensteuerrecht	90
1. Der Betrieb als Einkunftsquelle im Sinne der Markteinkommens- und einer allgemeinen Quellentheorie	92
2. Zusammenfassende Würdigung und Folgerungen	107
3. Objektbezogene Leistungsfähigkeitsaspekte im Einkommen- steuerrecht	111
4. Der Betrieb als technische Gewinnermittlungseinheit	121
5. Ergebnis	125
III. Teleologische Maßstäbe im Gewerbesteuerrecht	126
1. Der Objektsteuercharakter als Ausdruck objektiver und objektbezogener Leistungsfähigkeit	127
a) Vorherrschende Interpretationen des Objektsteuercharakters in Rechtsprechung und Schrifttum	127

<i>b) Der weite Betriebsbegriff auf Grund der Besteuerung persönlicher Leistungsfähigkeit nach R. Schumacher</i>	129
<i>c) Der enge Betriebsbegriff als Ausdruck objektbezogener Leistungsfähigkeit</i>	135
2. Äquivalenzprinzip und Fundustheorie	148
IV. Ergebnis und Folgerungen	150
B. Betriebsvielfalt beim Einzelunternehmer – der Betrieb als wirtschaftliche Einheit	153
I. Einkommensteuerrecht	153
1. Weiter Betriebsbegriff	154
2. Mittlerer Betriebsbegriff	157
3. Enger Betriebsbegriff	159
4. Stellungnahme unter besonderer Berücksichtigung der Historie	163
5. Ergebnis und weiteres Vorgehen	182
II. Gewerbesteuerrecht	184
1. Begriffsumfang	185
a) Meinungsstand in Rechtsprechung und Schrifttum	185
b) Stellungnahme unter besonderer Berücksichtigung der Historie	192
2. Betriebsidentität	207
III. Ergebnis	210
C. Zusammenfassende Würdigung und weiteres Vorgehen	211
Teil 4: Der Betriebsbegriff bei den Handelsgesellschaften	215
A. Einheitsbegriff in Rechtsprechung und Schrifttum	216
I. Personenhandelsgesellschaften	216
1. Der Ansatz der herrschenden Meinung	217
a) Gewerbliche Personengesellschaften	217
aa) Einheitsbegriff im Begriffsumfang	218
bb) Ablehnung einer fiktiven Betriebsidentität im Gewerbesteuerrecht	221
b) Einheitsbegriff im Begriffsumfang bei den übrigen Personengesellschaften	224
2. Abweichende Ansätze	229
a) Enger Betriebsbegriff im Begriffsumfang	229
b) Einheitsbegriff in der Betriebsidentität im Gewerbesteuerrecht	232

II. Kapitalgesellschaften	233
1. Einheitsbegriff der herrschenden Meinung in Begriffsumfang und in Betriebsidentität	234
2. Abweichende Ansätze	237
B. Kritische Würdigung der steuerrechtlichen Begründungsansätze . . .	240
I. § 8 Abs. 2 KStG	241
II. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG	244
1. Regelungswirkung für den Begriffsumfang	244
a) Grammatikalische und systematische Auslegung	244
b) Teleologische Auslegung anhand des Objektsteuercharakters	246
c) Historisch-genetische Auslegung	248
2. Begrenzter Anwendungsbereich der Vorschrift	253
III. § 15 Abs. 3 EStG	256
1. Regelungswirkung für den Begriffsumfang	257
2. Begrenzter Anwendungsbereich der Vorschrift	263
3. Zwischenergebnis	269
IV. Die „Einheit der Gesellschaft“ als Gewinnermittlungssubjekt	271
V. Systematische Auslegung anhand der § 8 GewStDV, § 64 Abs. 2 AO und des Betriebs gewerblicher Art	274
VI. Inkonsistenzen bei der Anwendung der Betriebsidentität im Vergleich zwischen den Rechtsformen und mit dem Teilbetrieb	278
VII. Praktische und dogmatische Hürden des Einheitsbegriffs im Rahmen von Aufgabe- und Übertragungsvorgängen	286
1. Faktische Betriebsidentität durch den Einheitsbegriff im Begriffsumfang	287
2. Anwendbarkeit der Betriebsidentität bei ertragsteuerrechtlichen Aufgabe- und Übertragungsvorgängen	292
3. Konsequenzen für das Erfordernis der Betriebsidentität im Einkommensteuerrecht	301
C. Zusammenfassende Würdigung	307
Teil 5: Die Begriffe „Betrieb“ und „Unternehmen“ in vergleichbaren Teilrechtsordnungen und in der Betriebswirtschaftslehre	
A. Betriebswirtschaftslehre	315
B. Arbeits- und Gesellschaftsrecht	316
I. Begriffe des Betriebsverfassungsgesetzes	322
1. Unternehmensbegriff	323
2. Der Unternehmensbegriff als Einheitsbegriff	324
3. Der Unternehmensbegriff als Einheitsbegriff	327

a) Der handels- und gesellschaftsrechtliche Begründungsansatz der herrschenden Meinung	328
b) Der betriebsverfassungsrechtliche Begründungsansatz nach Joost	334
3. Konsequenzen	338
4. Betriebsbegriff	339
II. § 613a BGB	342
III. Ergebnis	344
C. Handelsrecht	345
I. Grundlagen und Betriebsvielfalt nach der herrschenden Meinung	346
1. Die Begriffe „Gewerbebetrieb“, „Handelsgewerbe“, „Handelsgeschäft“, „Betrieb“ und „Unternehmen“ als Synonyme im Begriffsumfang	346
2. Anwendungsbereich des Begriffsumfangs	349
3. Betriebsvielfalt nach der herrschenden Meinung	352
II. Der handelsrechtliche Einheitsbegriff nach K. Schmidt und dessen kritische Würdigung	360
1. Einheitlichkeit kraft Identität von Rechtsträger und Betrieb? . . .	361
2. Einheitlichkeit kraft Kongruenz von Firma und Betrieb?	362
3. Einheitlichkeit kraft vollumfänglicher Kaufmannseigenschaft? . .	371
a) Einheitlichkeit der Kapitalgesellschaften gemäß § 6 Abs. 1 HGB? .	372
aa) Grammatikalische, systematische und teleologische Auslegung	372
bb) Historisch-genetische Auslegung	374
cc) Konsequenzen	379
b) Einheitlichkeit der Personengesellschaften wegen der Einheit des rechtlichen Charakters?	381
4. Einheitlichkeit kraft haftungsrechtlicher Vermögenseinheit? . . .	384
III. Ergebnis und weiteres Vorgehen	390
D. Einheitsbegriff kraft Einheitlichkeit der Rechnungslegung?	392
I. Das Schrifttum	394
II. Grammatikalische und systematische Auslegung der §§ 238 ff. HGB unter Einbeziehung ihrer Entstehungsgeschichte und der Bilanzrichtlinie	400
1. Wortlaut	400
2. Systematische Auslegung durch Vergleich der § 241a HGB und § 141 AO	404
3. Bilanzrichtlinie	406

III. Die Zwecke der §§ 238ff. HGB	406
1. Die Einordnung der Zwecke im Hinblick auf ihre Betriebs- oder Rechtsträgerbezogenheit	408
2. Kritische Würdigung der Zwecke im Überblick	413
IV. Zusammenfassende Würdigung	418
V. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegungseinheit für das Ertragsteuerrecht?	420
VI. § 1 Abs. 5 PublG	434
E. Ergebnis	438
Teil 6: Schlussbetrachtungen	443
A. Wechselwirkungen von Begriffsinhalt und Betriebsbegriff	443
I. Abhängigkeit der Betriebsidentität von den Tatbeständen des Begriffsinhalts sowie neuere Grundsätze der Rechtsprechung	443
II. Abhängigkeit des Begriffsumfangs von der Einkunftsart	453
B. Kernthesen	466
C. Zusammenfassung und Ausblick	469
Abkürzungshinweis und Abbildungsverzeichnis	489
Literaturverzeichnis	491
Stichwortverzeichnis	523

Teil 1

Einleitung

A. Gegenstand und Ziel der Untersuchung

In der vorliegenden Untersuchung soll der Begriff des Betriebes im Ertragsteuerrecht bestimmt werden. Der Betrieb ist an keiner Stelle des Ertragsteuerrechts, also weder im Einkommensteuergesetz noch im Körperschaftsteuergesetz oder im Gewerbesteuergesetz legaldefiniert,¹ obwohl er dort zahlreiche Verwendung findet.² Insbesondere § 15 Abs. 2 S. 1 EStG definiert lediglich die gewerblichen Einkünfte, aber nicht den Betrieb.³ Die Norm gewährleistet allein die Einordnung der Tätigkeit hinsichtlich ihrer Steuerbarkeit und hinsichtlich der Zuordnung zu einer Einkunftsart. Die Rechtsprechung und daran anschließend das überwiegende Schrifttum definieren den Betrieb hingegen als „die auf Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit“⁴. Der Betrieb stellt hiernach eine Sachgesamtheit im Sinne einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften dar.⁵ Die wesentliche⁶ Funktion des Begriffes wird in der Bestimmung des Umfangs des einzelnen Betriebes gesehen, womit er als Grundlage der Abgrenzung von Einzelbetrieben dient.⁷

Anlass, sich näher mit dem Betriebsbegriff auseinanderzusetzen, bietet die Rechtsanwendung durch eine ganz herrschende Meinung in der Rechtswissenschaft, die insbesondere von der höchststrichterlichen Rechtsprechung geprägt ist: Die anlassgebende Problematik tritt hervor, wenn beispielsweise ein Einzel-

¹ Herrmann/Heuer/Raupach/*Kanzler*, EStG, Vorbemerkungen zu §§ 4–7 Rn. 85; *Köster-Böckenförde/Clauss*, DB 2008, 2213; BeckOK EStG/A. *Meyer*, § 4 Rn. 190; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/*Seiler*, EStG, § 4 Rn. B 50; zu vermeintlichen Definitionen siehe Teil 2 B. I.

² Dazu in Teil 2 C.

³ Näher dazu in Teil 2 B. I.

⁴ So für das Einkommensteuerrecht, wohl erstmals, BFH BStBl. II 1989, 7, 8; näher dazu m. w. N. in Teil 3 B.

⁵ So Schmidt/*Loschelder*, EStG, § 4 Rn. 26; *Riedel*, Umwandlungssteuerrecht, S. 74 f.

⁶ Zu Aspekten in zeitlicher Hinsicht siehe sogleich.

⁷ *Köster-Böckenförde/Clauss*, DB 2008, 2213, 2215; Schmidt/*Loschelder*, EStG, § 4 Rn. 26. Die Zitierten nennen als Funktion allerdings auch die Abgrenzung zum privaten Bereich, die nicht unmittelbar aus dem Betriebsbegriff folgt. Näher zu dieser Frage anhand der Unterscheidung von „Begriffsinhalt“ und „Begriffsumfang“ in Teil 2 B. I.

unternehmer⁸ zwei Tankstellen in unterschiedlichen Städten betreibt, wobei sich für die eine am Ende des Veranlagungszeitraums ein Gewinn, für die andere ein Verlust ergibt. Im Rahmen der Gewerbesteuer als unstrittig betriebsbezogene Steuer stellt sich damit die Frage, ob jede Tankstelle für sich betrachtet einen einzelnen Betrieb darstellt oder ob insgesamt ein einheitlicher „Tankstellenbetrieb“, mit allenfalls unterschiedlichen Betriebsstätten, vorliegt. Mit der Abgrenzung von Einzelbetrieben haben sich die Rechtsprechung und ebenso das Schrifttum bereits grundsätzlich auseinandergesetzt und diese Frage bildet auch nicht den primären Anlass für die folgende Untersuchung. Stattdessen liegt die interessante wie einfache Erkenntnis im Aufwerfen jener beispielhaft dargestellten Frage bereits darin, dass ein Einzelunternehmer als natürliche Person offenbar mehrere einzelne Betriebe nebeneinander führen kann. Wird angenommen, dass die Tankstellen eines Einzelunternehmers einzelne, selbständige Betriebe darstellen, so ergeben sich daraus bei der Anwendung der verschiedenen betriebsbezogenen Normen, die nicht nur innerhalb des Gewerbesteuerrechts bestehen, diverse Vor- und Nachteile. Am praktisch relevantesten dürfte dabei der Ausschluss einer Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Betrieben im Rahmen der Gewerbesteuer sein. Wird die identische Tätigkeit jedoch durch eine Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft ausgeübt, so ergibt sich nach der derzeitigen Rechtsprechung und der ganz herrschenden Meinung im Schrifttum, wie in Teil 4 A. noch gezeigt wird, folgendes Ergebnis: Personenhandels- und Kapitalgesellschaften sollen stets nur einen einheitlichen Betrieb führen, unabhängig davon, wie die gesamte Tätigkeit tatsächlich ausgestaltet ist. Um das eingangs beschriebene Beispiel fortzuführen, können im Rahmen der Gewerbesteuer die Gewinne und die Verluste aus verschiedenen Tätigkeiten auf Grund des nunmehr einheitlichen Betriebs miteinander verrechnet werden – ein in der Praxis immenser Unterschied und zumeist erheblicher Vorteil für die entsprechenden Gesellschaften. Damit werden natürliche Personen und Gesellschaften bei der Besteuerung anhand des Betriebsbegriffs unterschiedlich behandelt. Diese Untersuchung tangiert damit *prima vista* die lebhafteste Diskussion in der Rechtswissenschaft, inwiefern eine rechtsformneutrale Besteuerung verfassungsrechtlich geboten beziehungsweise eine Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist. Der Schwerpunkt dieser Untersuchung liegt jedoch nicht auf der Ebene des Verfassungsrechts. Die Untersuchung dient der Klärung der notwendigen Prämisse einer solchen Diskussion, nämlich ob und – bejahendenfalls – wie sich die beschriebene Ungleichbehandlung anhand des Betriebsbegriffs aus dem einfachen Recht

⁸ Die vorliegende Arbeit verwendet zu Gunsten eines angenehmeren Leseflusses das generische Maskulinum und auch im Singular stets die männliche Form zur Darstellung von Personen aus dem Bereich der Unternehmer/innen, Steuerpflichtigen, Gesellschafter/innen und Kaufleute. Durch die Arbeit sollen jedoch bezogen sowohl auf ihren Inhalt als auch auf den Adressatenkreis sämtliche Geschlechter gleichermaßen angesprochen werden.

ergibt. Vor diesem Hintergrund ist also eine Bestimmung des Betriebsbegriffs im einfachen Recht vorzunehmen. Eine Begriffsbestimmung ist gleichzusetzen mit einer Definition,⁹ also einer Erläuterung der Merkmale eines Begriffs.¹⁰ Wenn also im Folgenden vom Betriebsbegriff die Rede ist, ist damit die juristische Definition des Betriebes gemeint.¹¹

Die anlassgebende Problematik verdeutlicht, dass die mögliche Anzahl an Betrieben innerhalb eines Rechtsträgers und damit zugleich deren Umfang zu bestimmen sind. „Wer bin ich und wenn ja, wie viele?“¹² ist nicht nur ein bekanntes Philosophiesachbuch, sondern so könnte auch ein Untertitel dieser Arbeit lauten. Die Bestimmung des Betriebsbegriffs unter diesen Aspekten wird in der vorliegenden Untersuchung als Frage nach dem „Begriffsumfang“ eines Betriebes bezeichnet.¹³ Hingegen ist die Beurteilung, ob eine Tätigkeit steuerbar ist und wenn ja, welcher Gewinneinkunftsart diese zuzuordnen ist, nicht unmittelbar Gegenstand der Untersuchung. Diese Aspekte betreffen lediglich den „(Begriffs-)Inhalt“ eines Betriebes. Die Untersuchung beschränkt sich mithin auf den steuerbaren Bereich der Gewinneinkunftsarten, also den betrieblichen Bereich.¹⁴

Die Relevanz des Betriebsbegriffs im Ertragsteuerrecht wird im Detail noch ausgeführt.¹⁵ Zusammengefasst ist die Anwendung jeder betriebsbezogenen Vorschrift betroffen. Betriebsbezogene Vorschriften können sowohl solche sein, die das Wort „Betrieb“ explizit verwenden, als auch solche, die sich nur implizit darauf beziehen.¹⁶ Für das Gewerbesteuerrecht ist jeder einzelne Betrieb gar Steuergegenstand. Weiter wird der Betriebsbegriff mit der geforderten Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG gleichgesetzt.¹⁷ Unternehmensidentität bedeutet, „daß der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat“¹⁸. Für die Abgrenzung von Betrieben neben- und nacheinander sollen dieselben Kriterien Anwendung finden.¹⁹ Noch plastischer

⁹ Endres, Betrieb, S. 5; Heck, Begriffsbildung, S. 68.

¹⁰ Grochla, in: Wittmann/Kern/Köhler u. a. (Hrsg.), Handwörterbuch I, S. 374, 375.

¹¹ Näher zu den Grundsätzen einer Begriffsbestimmung in Teil 2 A. I.

¹² Precht, Wer bin ich, S. 1.

¹³ Näher zur in dieser Untersuchung notwendigerweise neu einzuführenden Terminologie, insbesondere der Abgrenzung zu Fragen des „Begriffsinhalts“ (siehe sogleich), in Teil 2 B. I.

¹⁴ Näher dazu und zu Ausnahmen siehe Teil 2 Fn. 179.

¹⁵ Näher dazu Teil 2 C.

¹⁶ Leingärtner/Kanzler, Kap. 21 Rn. 59.

¹⁷ Unter Verwendung rechtsformneutraler Formulierungen BFH BStBl. II 2007, 723, 724; BFH/NV 2003, 81, 82; BFH BStBl. II 1983, 425f.; Lenski/Steinberg/Nöcker, GewStG, § 2 Rn. 1452; weitere Nachweise in Teil 3 B. II. 2.

¹⁸ BFH BStBl. II 2020, 147, 151; BFH BStBl. II 2019, 407, 409; BFH BStBl. II 2017, 1138, 1141; BFH BStBl. II 2017, 482, 485; BFH BStBl. II 2012, 145, 147; BFH BStBl. II 2007, 723, 724; BFH/NV 2003, 81; BFH BStBl. II 1994, 764, 767; BFH BStBl. II 1985, 403, 404.

¹⁹ Vgl. die Nachweise in Teil 1 Fn. 17.

beschreibt dies *Hufeld*²⁰ hinsichtlich des Einzelunternehmers, der auch „auf der Zeitachse mehrere Betriebe“ innehaben könne. Der Betriebsbegriff dient also nicht nur der Abgrenzung zu anderen Betrieben, sondern ist auch Grundlage der Beurteilung, ob nach einer Umstrukturierung eines einzelnen Betriebes – gleich welcher Art – innerhalb des identisch gebliebenen Rechtsträgers noch derselbe Betrieb vorliegt. Dies wird im Folgenden als Frage nach der „Betriebsidentität“ bezeichnet.²¹ Neben § 10a GewStG²² ist die Betriebsidentität auch Grundlage der Bestimmung der gewerbesteuerrechtlichen Betriebseinstellung.²³ Da für beide Fragen jedenfalls im Gewerbesteuerrecht dieselben Kriterien wie für den Betriebsbegriff im Begriffsumfang gelten sollen, erstreckt sich die Untersuchung auch auf die Bestimmung der gewerbesteuerrechtlichen Betriebsidentität. Auf Grund des beschriebenen Zusammenhangs können beide Aspekte nicht losgelöst voneinander betrachtet werden, obgleich primärer Untersuchungsgegenstand der Begriffsumfang bleibt. Auch die Betriebsaufgabe im Einkommensteuerrecht wird nicht nur anhand des subjektiven Merkmals eines Aufgabewillens, sondern ebenso anhand des objektiven Merkmals der „wirtschaftlichen Identität“ beurteilt (vgl. Teil 2 C. I. 1. b)). Daher ist die Erörterung des Aspekts der Betriebsidentität darauf zu erstrecken, inwiefern die wirtschaftliche Identität eines Betriebs im Einkommensteuerrecht und die gewerbesteuerrechtliche Betriebsidentität auf einer einheitlichen dogmatischen Grundlage beruhen. Diese zusätzliche Betrachtung ist angezeigt, da in dieser Untersuchung zu klären ist, inwiefern im Ertragsteuerrecht ein einheitlicher Betriebsbegriff im Begriffsumfang besteht. Ist der Begriffsumfang einheitlich zu bestimmen und folgt im Gewerbesteuerrecht die Betriebsidentität den Grundsätzen des Begriffsumfangs, liegt die These nahe, dass die Bestimmung der „wirtschaftlichen Identität“ im Einkommensteuerrecht, wie sie bei der Beurteilung einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung zur Anwendung gelangt, entweder den *einkommensteuerrechtlichen* Grundsätzen des *Begriffsumfangs* oder den *gewerbesteuerrechtlichen* Grundsätzen der *Betriebsidentität* folgt.

Auf Grund der Vielzahl an Anwendungsmöglichkeiten ist die These naheliegend, dass der Betriebsbegriff bereits hinreichend in Schrifttum und Rechtsprechung Beachtung gefunden hat.²⁴ Für das Gewerbesteuerrecht ist diese Feststellung bezogen auf den Einzelunternehmer zutreffend. Immerhin bildet der Betriebsbegriff immer wieder den Gegenstand von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs,²⁵ die im Einzelnen in Teil 2 C. dargestellt werden. Im Einkom-

²⁰ BeckOK EStG/*Hufeld*, § 15 Rn. 643.

²¹ Diesen Begriff für Aspekte in zeitlicher Hinsicht verwendet in Bezug auf § 4h EStG *Kleinheisterkamp*, FR 2009, 522, 523; für das Arbeitsrecht auch *Joost*, Grundbegriffe, S. 10f.

²² Dazu in Teil 3 B. II. 2.

²³ BFH BStBl. II 2020, 401, 404.

²⁴ A. A. zu Recht *Frotscher/Geurts/Frotscher/Watrin*, EStG, § 4 Rn. 22; *Maier*, Betriebsbegriff, S. 2, 8; kritisch auch *Flaßkübler*, Abgrenzung, S. 106.

²⁵ Jüngst BFH BStBl. II 2021, 157.

mensteuerrecht beschäftigt sich zuvörderst das Schrifttum mit dem Betriebsbegriff zumindest beim Einzelunternehmer anhand des § 4 EStG, nämlich mittels der Frage, ob dieser Vorschrift ein „enger“, „mittlerer“ oder „weiter“ Betriebsbegriff zugrunde liegt.²⁶ Damit bezieht sich der Streit dort zwar auf die Anzahl und den Umfang eines Betriebes, bleibt aber auf § 4 EStG beschränkt.²⁷ Zur Bestimmung des Betriebsbegriffs der anderen Normen des Einkommensteuerrechts finden sich in Schrifttum und Rechtsprechung regelmäßig nur sporadische Ausführungen.²⁸ Sie beschränken sich auf die mantraartige Wiederholung der in der Rechtsprechung gefundenen Definition. Vielfach²⁹ wird der Betrieb oder das Unternehmen sogar fälschlicherweise³⁰ mit dem Rechtsträger gleichgesetzt. Eine Ursache für die mangelnde Beachtung bereits des Begriffsumfangs könnte darin liegen, dass dem rechtswissenschaftlichen Schrifttum „die Vorstellung einer funktional gegliederten Unternehmensorganisation“³¹ zugrunde³² liegt. Die Trennung zwischen verschiedenen Betrieben im Sinne selbständiger organisatorischer Einheiten lässt sich jedoch eher anhand der Betrachtung einer, wie der Name schon sagt, *objektbezogenen*³³ Gliederung, also einer Sparten- oder Divisionsorganisation, wahrnehmen.³⁴ Denn diese verschiedenen Geschäftsbereiche, die nach Produkten, Märkten oder Regionen gegliedert sein können,³⁵ unterliegen einer weitgehenden organisatorischen Verselbständigung einschließlich einer gewissen Entscheidungsautonomie³⁶ und eines selbständigen Gewinnausweises³⁷. Die Spartenorganisation findet im rechtswissenschaftlichen Schrifttum nur bei einer Aufteilung der Sparten auf verschiedene Rechtsträger Beachtung, also insbesondere im gesellschaftsrechtlichen Konzernrecht. Hingegen wird im Schrifttum zum Einkommensteuerrecht zu selten die darge-

²⁶ Zu diesem Streit und entsprechenden Nachweisen in Teil 3 B. I.

²⁷ Dies erkennt auch Schmidt/Loschelder, EStG, § 4 Rn. 26.

²⁸ So auch Frotscher/Geurts/Frotscher/Watrin, EStG, § 4 Rn. 22.

²⁹ Vgl. nur in Teil 2 B. III. 3., Teil 3. B. I. 1.

³⁰ Zurückhaltend Bron, IStR 2008, 14, 15: „Jedenfalls ist der Begriff des Betriebs nicht zwingend mit [...] einer juristischen Einheit gleichzusetzen.“

³¹ Dies ist eine Gliederung des Unternehmens in die Bereiche Produktion, Vertrieb, Materialwirtschaft, Personalwesen, Finanzen u.v.m. (Bethmann, Betriebsbegriff, S. 42; Raupach, FS Döllerer, S. 495; K. Schmidt, ZGR 1981, 455, 480).

³² Raupach, FS Döllerer, S. 495, 497 f.

³³ Ders., FS Döllerer, S. 495, 495 f.

³⁴ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht Bethmann, Betriebsbegriff, S. 42 f.; im Ansatz Horn, BB 1984, 134; vgl. auch K. Schmidt, Unternehmensrecht I, § 12 Rn. 76.

³⁵ Raupach, FS Döllerer, S. 495, 499.

³⁶ K. Schmidt, ZGR 1981, 455, 479; siehe aus der Betriebswirtschaftslehre Bethmann, Betriebsbegriff, S. 43; E. Hruschka, FS Bouffier, S. 38, 45 f. Daneben bleiben in der Regel einige Funktionsbereiche zentral weiter bestehen (K. Schmidt, ZGR 1981, 455, 480), bspw. Personal- oder Materialwesen (vgl. Raupach, FS Döllerer, S. 495, 496).

³⁷ Bethmann, Betriebsbegriff, S. 43.

legte Perspektive einer objektbezogenen Gliederung innerhalb eines einzelnen Rechtsträgers eingenommen.³⁸

Über das Ertragsteuerrecht hinaus wird in dieser Untersuchung auf die Begriffe „Betrieb“ und „Unternehmen“ in vergleichbaren wirtschaftsrechtlichen Teilrechtsordnungen sowie in der Betriebswirtschaftslehre eingegangen. In solchen Zusammenhängen sind die Begriffe zwar in Teilen bereits untersucht worden: Eine Darstellung der Historie der gesetzlichen Terminologie in Bezug auf das „Unternehmen“ in Wirtschafts-, Arbeits-, Gesellschafts- und Steuerrecht findet sich beispielsweise bei *Raiser*³⁹. Die aktuelle Untersuchung bezieht sich allerdings primär auf das geltende Recht. Überwiegend lediglich den Versuch einer Begriffsfeststellung⁴⁰ von „Unternehmen“ und „Betrieb“ im Steuerrecht,⁴¹ in der Betriebswirtschaftslehre⁴² und im Zivilrecht hat *Dietz* vorgenommen.⁴³ Er beschäftigt sich aber zu einem großen Teil mit dem Begriffsinhalt und seine Ausführungen zum Begriffsumfang sind oftmals davon nicht klar getrennt und somit als solche nicht immer eindeutig zu identifizieren.⁴⁴ Seine Ergebnisse können in dieser Untersuchung daher lediglich ergänzend herangezogen werden und es erfolgt keine separate Darstellung seiner Ansätze. Allein zum *Gewerbesteuerrecht* finden sich im Hinblick auf den *Einzelunternehmer* tiefergehende Ausführungen hinsichtlich des Begriffsumfangs. Der vielfach bemühte *Objektsteuercharakter* weist bereits begrifflich auf Fragen des Begriffsumfangs hin, sodass sich hier zumindest im Ansatz ein Problembewusstsein in Schrifttum und Rechtsprechung zeigt. Mit dem Begriffsumfang des *Gewerbesteuerrechts* hat sich umfassend *R. Schumacher*⁴⁵ auseinandergesetzt. Das gilt jedoch überwiegend nur in Bezug auf den Einzelunternehmer und erfolgt ohne Betrachtung der Fragen der Betriebsidentität. Jedoch wird der Betriebsbegriff der Handelsgesellschaften in dieser Untersuchung besonders im Fokus stehen, wie

³⁸ Lediglich § 8 Abs. 9 KStG sieht eine spartenbezogene Betrachtung vor. Die Vorschrift betrifft jedoch nur von der öffentlichen Hand beherrschte „Eigengesellschaften“ (BeckOK KStG/Micker, § 8 Rn. 1749, 1827); vgl. dazu Teil 4 B. V.

³⁹ *Raiser*, Unternehmen, S. 15–35.

⁴⁰ Eine „Begriffsfeststellung“ führt lediglich zu der Aussage, wie der Begriff (aus Sicht des Verfassers) durch Rechtsprechung und Schrifttum bestimmt wird (vgl. *Wank*, Methodenlehre, S. 213). *Wank* spricht zwar von einer Bedeutungsfeststellung, „Bedeutung“ und „Begriff“ sind aber – jedenfalls für Zwecke dieser Untersuchung – Synonyme (dazu sogleich in Teil 2 A. I.). In dieser Untersuchung soll aber auch eine „Begriffsfestsetzung“, d.h. der Versuch einer eigenständigen Bestimmung des Begriffs durch den Verfasser erfolgen (vgl. *dens.*, Methodenlehre, S. 213 f.); näher zu Methoden und Vorgaben zur Begriffsfestsetzung durch Rechtswissenschaftler *ders.*, Begriffsbildung, S. 69–72.

⁴¹ *Dietz*, Abgrenzung, S. 36–67.

⁴² *Ders.*, Abgrenzung, S. 67–83.

⁴³ Einen Rückgriff auf diese Begriffe wagt für die Bestimmung des *Gewerbebetriebs* auch *Weber*, Gewerbebetrieb, S. 194–216. Eine ausführliche Darstellung der Begriffe für die einzelnen Bereiche des Arbeitsrechts findet sich bei *Preis*, RdA 2000, 257–267.

⁴⁴ Vgl. nur *Dietz*, Abgrenzung, S. 84–92.

⁴⁵ *R. Schumacher*, Mehrheit, S. 1 ff.

sich sogleich zeigen wird.⁴⁶ Die Dissertation von *Bethmann*⁴⁷ ist ebenfalls allein auf das Gewerbesteuerrecht bezogen und nimmt lediglich eine betriebswirtschaftliche Perspektive ein. Er setzt sich folglich nicht kritisch mit den juristischen Aspekten des Betriebsbegriffs auseinander. Generell stellt das Schrifttum selten einen Bezug hinsichtlich des Betriebsbegriffs zwischen den Normen innerhalb des Einkommensteuerrechts und übergreifend zwischen Einkommensteuerrecht und Gewerbesteuerrecht her und wenn doch, erfolgt dies lediglich pauschal mit der Aussage, dass auf das Verständnis in anderen Normen zurückgegriffen werden kann.⁴⁸ Es bleibt aber auch bei diesen Formulierungen offen, ob die Betriebsbegriffe der verschiedenen Normen hinsichtlich des Begriffsumfangs als identisch angesehen werden. Somit ergibt sich bezüglich der Definition des Begriffsumfangs im Ertragsteuerrecht bereits für den *Einzelunternehmer* ein Flickenteppich. Es fehlt an einem übergreifenden Ansatz.

Erschwerend kommt hinzu, dass, wie bereits angerissen, nicht nur norm-, sondern auch rechtsformübergreifend Unklarheiten bestehen. Daher ist in den bisherigen Ausführungen auch das Körperschaftsteuerrecht ausgeklammert worden. Natürliche Personen können als Einzelunternehmer mehrere Betriebe führen.⁴⁹ Nach bisher ganz herrschender Meinung⁵⁰ sollen jedoch Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften unabhängig von der Ausgestaltung ihrer Tätigkeit nicht mehrere Betriebe führen können, sondern nur *einen* einheitlichen Betrieb innehaben. Diese Annahme wird im Folgenden als „Einheitsbegriff“ bezeichnet.⁵¹ Es kann, ebenso wie bei der Terminologie zum Einzelunternehmer, von einem „weiten Betriebsbegriff“ gesprochen werden.⁵² Die Kategorien des „engen“, „mittleren“ und „weiten“ Betriebsbegriffs sind aber in der bisherigen Diskussion dem Betriebsbegriff beim Einzelunternehmer, bezogen auf den Begriffsumfang, vorbehalten. Diese Kategorien werden nicht auf die Bestimmung des Betriebs auf der Zeitachse übertragen. Dabei besteht bei den Kapitalgesellschaften nach der aktuell herrschenden Meinung noch die Besonderheit im Gewerbesteuerrecht, dass sie auch auf der Zeitachse stets nur einen einheitlichen Betrieb führen. Ein Entfall der „Betriebsidentität“, beispielsweise im Rahmen des § 10a GewStG, könnte also bei identischen Rechtsträgern allein durch eine Umstrukturierung der Tätigkeit der Gesellschaft nicht eintre-

⁴⁶ Zudem liegt der Schwerpunkt *R. Schumachers* Arbeit darin zu zeigen, dass auch ein Einzelunternehmer im Gewerbesteuerrecht nur einen einheitlichen Betrieb führt. Da diese Ansicht hier nicht geteilt wird (dazu insbesondere in Teil 3 B.), können seine Erkenntnisse nur eingeschränkt herangezogen werden.

⁴⁷ *Bethmann*, Betriebsbegriff, S. 1 ff.

⁴⁸ Bspw. Lademann/*Kaligin*, EStG, § 4h Rn. 47; vgl. näher die Nachweise in Teil 3 B.

⁴⁹ Nachweise dazu und zu abweichenden Ansichten in Teil 3 B.

⁵⁰ Nachweise in Teil 4 A. I. 1. und II. 1.

⁵¹ So spricht bspw. W/S/M/H/*Franke*, GewStG, § 2 Rn. 120 vom „Grundsatz der *Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs* [Hervorh. ebd.]“.

⁵² So bspw. Bordewin/*Brandt/Nöcker*, EStG, § 4 Rn. 154.

ten. Für die Erfassung beider Aspekte, nämlich eines einheitlichen Betriebs bezogen sowohl auf den Begriffsumfang als auch auf die Betriebsidentität, soll daher der eigenständige „Einheitsbegriff“, gegebenenfalls mit dem Zusatz „auf der Zeitachse“ oder „in zeitlicher Hinsicht“, gewählt werden. Treffend kann auch von der „Fiktion der Betriebsidentität“ gesprochen werden. Gestützt wird die Annahme des Einheitsbegriffs als *rechtliche* Fiktion⁵³ im Wesentlichen auf die Vorschriften des § 15 Abs. 3 EStG, des § 8 Abs. 2 KStG und des § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG.⁵⁴ Auffällig und bereits an dieser Stelle hervorzuheben ist, dass diese Regelungen – ebenso wie § 15 Abs. 2 S. 1 EStG – dem Wortlaut nach keine Aussage zum Begriffsumfang eines Betriebes, sondern *prima vista* allein zur Bestimmung der Einkunftsart treffen. Die Untersuchung muss sich also im Schwerpunkt der Frage widmen, inwiefern sich der Einheitsbegriff der Gesellschaften – im Vergleich und (möglicherweise) abweichend zur Auslegung beim Einzelunternehmer – aus dem Gesetz ableiten lässt. Insbesondere bleibt zu untersuchen, inwiefern die Idee eines Einheitsbegriffs für das Gewerbe- und das Einkommensteuerrecht gilt. Unabhängig vom Ergebnis zu dieser Frage ergeben sich jedenfalls keine weiteren Besonderheiten für das Körperschaftsteuerrecht, denn die Gewinnermittlung innerhalb desselben knüpft gem. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG an das Einkommensteuerrecht und dessen betriebsbezogene Vorschriften an.⁵⁵ Daher bedarf das Körperschaftsteuerrecht, abgesehen von der Vorschrift des § 8 Abs. 2 KStG, keiner gesonderten Erörterung.

Bei den Personengesellschaften beschränkt sich die Darstellung grundsätzlich auf Handelsgesellschaften. Eingegangen wird bisweilen aber auch auf freiberufliche Gesellschaften⁵⁶ in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder der Partnerschaftsgesellschaft. Die Einschränkung liegt darin begründet, dass Handelsgesellschaften bedeutend öfter Gegenstand der bisherigen Diskussion zum Einheitsbegriff sind und dies auch im Rahmen der historischen Entwicklung der Vorschriften⁵⁷ waren. Zudem gelten im Schrifttum oftmals angeführte außersteuerrechtliche Begründungsansätze, die für den Einheitsbegriff geltend gemacht werden,⁵⁸ in der Regel lediglich für Handelsgesellschaften. Die Ergebnisse dieser Untersuchung lassen sich aber bei überschlüssiger Betrachtung erst recht für die Beurteilung des Betriebsbegriffs anderer Gesellschaften heranziehen.⁵⁹ Die stille Gesellschaft ist nicht Gegenstand dieser Un-

⁵³ Diese Umschreibung bei *Kleinheisterkamp*, FR 2009, 522, 523.

⁵⁴ Nachweise in Teil 4 A. I. 1. a) aa) und b) sowie II. 1.

⁵⁵ Dazu in Teil 2 B. II. 2.

⁵⁶ Theoretisch kann es auch Handelsgesellschaften geben, die in steuerlicher Hinsicht freiberufliche Einkünfte erzielen (so, allerdings ohne Beispiel, *Korn*, Freiberuflerpersonengesellschaften, S. 44); so im Fall der § 49 Abs. 2, § 50 StBerG oder auch bei zu Unrecht ins Handelsregister eingetragenen Gesellschaften (siehe BFH BStBl. II 2000, 498, 499).

⁵⁷ Vgl. dazu in Teil 4. B. II. 1. c).

⁵⁸ Zu diesen in Teil 5.

⁵⁹ Das gilt insbesondere mit der Gesetzesänderung zum 1.1.2024 des § 107 Abs. 1 S. 2 HGB

tersuchung, weil für sie im Rahmen des Betriebsbegriffs zu viele Besonderheiten diskutiert werden, während die Untersuchung die größtenteils unerforschten Grundlagen des Betriebsbegriffs darstellen soll. Wird in dieser Untersuchung im Folgenden also von „Personengesellschaften“ gesprochen, so ist dieser Begriff im Sinne der beschriebenen Einschränkungen zu verstehen. Umgekehrt gilt, dass grundsätzlich auch die freiberuflichen Gesellschaften in dieser Untersuchung in den Begriff der „(Personen-)Handelsgesellschaften“ mit einbezogen werden. Immerhin stellen sie rein tatsächlich betrachtet durchaus „Handelsgesellschaften in einem weiteren Sinne“ oder jedenfalls unternehmerische Gesellschaften dar. Insofern entspricht der Untersuchungsgegenstand der „Handelsgesellschaften“ weitgehend der Einordnung des § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 UmwG.⁶⁰

Darüber hinaus finden sich im Gesetz noch die Begriffe des „Teilbetriebs“ und des „Nebenbetriebs“. Sie sollen keinen gesonderten Untersuchungsgegenstand bilden. Für den Nebenbetrieb ergibt sich dies bereits aus der bei der Bestimmung eines solchen herrührenden Rechtsfolge, die nämlich die Qualifizierung von Einkunftsarten zum Gegenstand hat. Folglich betrifft der Nebenbetrieb den Begriffsinhalt. Der Teilbetriebsbegriff kann bei den Gesellschaften den Einheitsbegriff zwar insoweit relativieren, als betriebsbezogene Regelungen neben dem (einheitlichen) „Betrieb“ auch den „Teilbetrieb“ erfassen, weil dann „hilfsweise“ auf die (mehreren) Teilbetriebe zurückgegriffen werden kann.⁶¹ Dadurch wird die Beschränkung dieser Untersuchung auf den „Betrieb“ dennoch nicht obsolet oder inkonsequent. Da nicht alle betriebsbezogenen Regelungen auf den „Betrieb“ *und* den „Teilbetrieb“ zurückgreifen, wie insbesondere das Gewerbesteuergezet mit seinem Steuergegenstand zeigt, kann der Teilbetrieb keinen vollwertigen „Ausgleich“ für den Einheitsbegriff der Gesellschaften darstellen.⁶² Dem Betriebsbegriff verbleibt, wie sich zeigen wird, ein bedeutender, originärer Anwendungsbereich. Mittelbar werden beide Begriffe

durch das MoPeG (Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436, 3458), wonach Freiberufler umfassend in Form einer Handelsgesellschaft tätig werden können. Auf andere Gemeinschaften als die beschriebenen Gesellschaften wird in dieser Untersuchung punktuell auch vergleichend Bezug genommen, siehe in der Darstellung zum Einheitsbegriff in Teil 4 A. I. 1. b) sowie in Teil 4 B. III. 2.

⁶⁰ Vgl. zum Konnex des Begriffs der „Handelsgesellschaften“ mit dieser Vorschrift und dem Begriff der Partnerschaftsgesellschaft auch Brandis/Heuermann/Bode, EStG, § 15 Rn. 670.

⁶¹ Ähnlich zum Verhältnis von Betrieb und Teilbetrieb angesichts des Einheitsbegriffs Bron, IStR 2008, 14, 16.

⁶² Die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs, mit dem sich gerade in neuerer Zeit monographisch zumindest im Hinblick auf die Unterschiede von nationalem und europäischem Recht vielfach auseinandergesetzt wurde, kann in dieser Untersuchung nicht vorgenommen werden. Diese Untersuchung bietet vielmehr eine Grundlage, um sich auch kritisch mit dem Teilbetriebsverständnis auseinanderzusetzen. Das kann im Ansatz immerhin in Teil 3 B. I. 4. verdeutlicht werden, indem gezeigt werden kann, dass die Einführung des Tatbestandsmerkmals „Teilbetrieb“ im Gesetz ohne Begründung bleibt.

in dieser Untersuchung dennoch gestreift, sofern sie zur Beurteilung des Betriebsbegriffs relevant werden.

Angesichts des Grundsatzes der Individualbesteuerung, der Aufgabe der Rechtsprechung zur Unternehmenseinheit⁶³ und im Umkehrschluss zu den gesetzlichen Regelungen der Organschaft wird hier die Prämisse zugrunde gelegt, dass sich ein Betrieb nicht über mehrere Steuersubjekte erstrecken kann. Zudem beschränkt sich die Untersuchung auf reine Inlandsfälle.⁶⁴ Aus dem bisher Gesagten ergeben sich verknüpft formuliert folgende Forschungsfragen, deren Beantwortung Ziel dieser Arbeit ist:

- 1) Nach welchen Maßstäben sind der Umfang und die Identität eines Betriebes zu bestimmen, wie lautet also die Definition des Betriebes im Sinne des Begriffsumfanges und der Betriebsidentität?
- 2) Kann der Begriff im Ertragsteuerrecht, jedenfalls für den Einzelunternehmer, einheitlich bestimmt werden?
- 3) Gelten für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften abweichende Grundsätze, insbesondere in Form eines Einheitsbegriffs?

B. Gang der Untersuchung

Zu Beginn der Untersuchung soll im zweiten Teil der Grundstein für einen allgemeinen Betriebsbegriff gelegt werden, indem klargestellt wird, dass die vorliegende Arbeit in ihren nachfolgenden Teilen nicht allein auf Grund der wortlautgleichen Verwendung von „Betrieb“ innerhalb der zu betrachtenden Normen auf einen einheitlichen Begriff desselben schließen wird. Es wird also gezeigt, dass ein und dasselbe Wort, hier der „Betrieb“, in verschiedenen Zusammenhängen nicht zwingend eine einheitliche Bedeutung haben muss. Dabei werden zuerst die Grundlagen einer Begriffsbestimmung dargestellt und es wird allgemein sowohl auf die Natur der Sprache (Teil 2 A. I.) als auch auf die Verwendung von Wörtern im juristischen Kontext eingegangen (Teil 2 A. II). Sodann wird auf abstrakter Ebene der für die Bestimmung des Betriebsbegriffs einzig relevante Ansatz abgegrenzt zu einem im Schrifttum weit verbreiteten Ansatz, der nur die Frage der Steuerbarkeit einer Tätigkeit und ihrer Zuordnung zu einer Einkunftsart betrifft (Teil 2 B. I.).⁶⁵ Dabei wird diesen Fragen jeweils eine klare Terminologie zugeordnet, in Ergänzung zu der bereits in Teil 1 A. beschriebenen „Betriebsidentität“. Konkret werden anschließend einzelne Verwendungsarten des Begriffs des Betriebs im *Ertragsteuerrecht*, ganz gleich in welcher Zusammensetzung, aus der Betrachtung ausgeschlossen (Teil 2

⁶³ Dazu mit Nachweisen in Teil 4 A. I.

⁶⁴ Vgl. auch *Wendt*, FR 1998, 264, 266 Fn. 23, der vorschlägt, die Inlandsbesteuerung als Tatbestandsmerkmal des Betriebes einzuführen.

⁶⁵ Dazu einleitend bereits in Teil 1 A.

Stichwortverzeichnis

- Auslegung 31, 399
 - Auslegungsprozess 87
 - Fiskalzwecknormen *Siehe* Fiskalzwecknormen
 - funktional-quantitativ *Siehe* Betriebsaufgabe
 - grammatikalisch 31, 161, 191, 219, 241, 244, 257, 372, 400, 423
 - historisch-genetisch 171, 193, 248, 257, 374
 - normspezifisch 86, 453
 - systematisch 162, 170, 191, 242, 246, 257, 372, 404, 425
 - teleologisch 170, 242, 246, 373, 406, 425
- Bagatellvorbehalt 259
- Begriff
 - Bedeutung 17
 - Definition 19
 - Mehrdeutigkeit 19
 - Relativität der (Rechts-)Begriffe 20
- Begriffsinhalt 34
 - Abgrenzung qualitativer Art 38
 - Einkunftsart 36, 73, 98, 241, 250, 257
 - Gewinnerzielungsabsicht 39, 80
 - Liebhaberei 80
 - Markteinkommenstheorie 95
 - Segmentierung *Siehe* Segmentierung
- Begriffsumfang 34
 - Abgrenzung quantitativer Art 38
 - Betriebsbegriff 39
 - Einheitsbegriff *Siehe* Einheitsbegriff
 - Einkunftsquelle *Siehe* Einkunftsquelle
 - Erwerbsgrundlage *Siehe* Erwerbsgrundlage
 - Quellentheorie *Siehe* Quellentheorie
- Betrieb
 - Einkunftsquelle *Siehe* Einkunftsquelle
 - Betrieb gewerblicher Art 275
 - Betriebsaufgabe *Siehe* Betriebsidentität
 - funktional-quantitative Auslegung 449
 - Privilegierung 450
 - quantitative Auslegung 452
 - wesentliche Betriebsgrundlagen 67, 449
 - Zweck, Rechtsnatur 123
- Betriebsaufspaltung 66, 68, 70, 443, 444, 447
 - Rechtsnatur 448
 - Zweck 448
- Betriebsbegriff
 - Arbeitsrecht 323, 339
 - Auslegung *Siehe* Auslegung
 - Begriffsumfang 39
 - Betriebswirtschaftslehre 316
 - einheitlich, rechtsformneutral 109, 153, 211, 279
 - Einkommensteuerrecht 153
 - eng 135, 159, 169, 186, 229
 - engste 169, 211, 454, 459, 487
 - EStG 1920 173
 - EStG 1925 174
 - EStG 1934 181
 - finanzieller Zusammenhang 160, 187, 202
 - Gesamtwürdigung 203
 - Gewerbesteuerrecht 184
 - Gewichtung 206
 - Gewinnermittlung *Siehe* Gewinnermittlung
 - GewStG 1936 195
 - GewStRG 1930 195, 245, 249
 - Gleichartigkeit 104, 190, 199
 - Handelsrecht 346
 - *Hennrichs* 156
 - Influencer 204

- *Kanzler* 157
- Körperschaften des öffentlichen Rechts 275
- Mischbetrieb *Siehe* Mischbetrieb
- mittel 157, 167
- normspezifische Auslegung *Siehe* Auslegung
- organisatorischer Zusammenhang 160, 187, 202
- Organschaft *Siehe* Organschaft
- PrEStG 1891 172
- PrGEwStG 1891 193
- räumliche Belegenheit *Siehe* Betriebsstätte
- *R. Schumacher* 129
- sachlicher Zusammenhang 188, 203, 206
- verfassungsrechtliche Grundlagen *Siehe* Verfassungsrecht
- Verkehrsanschauung 160, 189
- Wahlrecht 157, 167
- weit 63, 129, 154, 185, 304
- wirtschaftliche Identität 342
- wirtschaftlicher Zusammenhang 104, 160, 187, 202
- Zinsschranke *Siehe* Gewinnermittlung
- Betriebseinstellung *Siehe* Betriebsidentität
- Betriebsidentität 40, 68, 261
 - Betriebsaufgabe 61, 62
 - Betriebseinstellung 61
 - Einkommensteuerrecht 61, 301
 - Fiktion *Siehe* Einheitsbegriff
 - Gesetzgebung 254, 295
 - Gewerbesteuerrecht 207, 285
 - Kapitalgesellschaften 235
 - Mantelkaufrechtsprechung 256
 - Personenhandelsgesellschaften 221
 - Rechtsgrundlage *Siehe* Objektsteuercharakter
 - ruhender Gewerbebetrieb 64, 68
 - Teilbetrieb *Siehe* Teilbetrieb
 - Umwandlungssteuerrecht 292, 299, 307
 - Verlustabzug *Siehe* Verlustverrechnung
 - wirtschaftliche Identität 62, 208
 - Zinsvortrag 63, 303
- Betriebsstätte 43
- Betriebsteil 341, 342
- Betriebsvermögen 41
 - betriebliche Veranlassung 42
- Betriebsausgaben 42
- Betriebseinnahmen 42
- Bilanzrichtlinie 406
- Buchführungspflichten
 - Abgabenordnung 74, 404
- Bundessteuergesetzbuch 96
- Erwerbsgrundlage 96
- Einbringung 299, 307
- Einheit der Rechnungslegung 235, 330, 345, 392, 419, 420, 438, 439, 440
 - Inhalt 393
- Einheit der Rechtsordnung 21
 - Einheitlichkeit der Begriffe 24
- Fallgruppen 23
- formal 21
- Gesetz 29
- grammatikalische Auslegung 31
- materiell 22
- Rechtsgrundlage 23
- Teilrechtsordnung 25
- Einheitsbegriff 110, 216
 - Anwendungsbereich 253
 - Arbeitsrecht 325
 - Auslegung *Siehe* Auslegung
 - Begriffsumfang 218, 224
 - Betriebsidentität 63, 81, 209
 - Betriebswirtschaftslehre 321
 - Bilanzbündeltheorie 272
 - Einheit der Leitung 329
 - Einheit der Rechnungslegung *Siehe* Einheit der Rechnungslegung
 - Erwerbsgrundlage *Siehe* Erwerbsgrundlage
 - Firma *Siehe* Firma
 - Friktionen 254, 259, 278, 295
 - *Fuisting* 104
 - gesellschaftsrechtliche Grundlagen 326, 331
 - Körperschaften des öffentlichen Rechts *Siehe* Betriebsbegriff
 - *K. Schmidt* 360
 - Objektsteuercharakter 247
 - Segmentierung *Siehe* Segmentierung

- *Thiemann* 107
- Verlustverrechnung 80
- Vermögenseinheit 331, 384
- Einkommensteuerkommission 93
- Einkunftsart *Siehe* Begriffsinhalt
- Einkunftsquelle 106, 176, 204
 - Begriffsumfang 99
- Betriebsbegriff 94, 100, 102, 176, 179
- Beurteilungseinheit Gewinnerzielungsabsicht *Siehe* Segmentierung
- Einkommensteuerkommission 93
- Gleichartigkeit 104, 107, 204
- Markteinkommenstheorie *Siehe* Markteinkommenstheorie
- Schrifttum 94
- wirtschaftliche Einheit 101, 110, 176
- wirtschaftlicher Zusammenhang 104, 107
- Erwerbsgrundlage 95
 - Begriffsumfang 99
 - Einheitsbegriff 97
 - Erfolgstatbestand 96
 - Handlungstatbestand 96
 - Zustandstatbestand 96
- Etablisement 355
- Firma
 - Einheitsbegriff 331, 362
 - Grundsatz Firmeneinheit 363
 - Zweigniederlassung 370
- Fiskalzweck
 - normen 88, 90
 - steuer 131, 142
- Gemeinnützigkeitsrecht 277
- Geprägerechtsprechung 261
- Gesamtbetriebsrat 335
- Gewinnermittlung 56, 90
 - betriebsbezogen 166
- Betriebsvermögensvergleich 56
- Beurteilungseinheit Gewinnerzielungsabsicht *Siehe* Segmentierung
- Bilanzbündeltheorie *Siehe* Einheitsbegriff
- Buchführung *Siehe* Buchführungspflichten
- Gesellschaften 78
- Gewinnermittlungseinheit 166, 421
- methode 57
- rechtsträgerbezogen 165
- Wirtschaftsjahr 58
- Zinsschranke 59
- Leistungsfähigkeitsprinzip 91, 131, 142
 - Belastungsgrundentscheidung 140, 144
 - Bemessungsgrundlage 92, 119, 133, 134
 - Doppelbesteuerung 114
 - Einkommensteuerrecht 111
 - einkunftsquellen-, einkunftsartenübergreifend *Siehe* Verlustverrechnung
 - Gewerbesteuerrecht 131, 135, 141
 - Ist-, Soll-Ertrag 136, 143
 - Leistungsfähigkeitsindikator 92, 122, 136
 - objektive Nettoprinzip 111, 119
 - objektübergreifende Nettoprinzip 144
 - Subjekt 112
 - subjektive Nettoprinzip 119
 - Subjektsteuer 117, 145
 - *tertium comparationis* 91
- Liebhabelei *Siehe* Begriffsinhalt
- Markteinkommenstheorie 92, 106, 142
 - Begriffsinhalt *Siehe* Begriffsinhalt
 - Einkunftsquelle 93
 - Erwerbsgrundlage 95
 - Verfassungsrang 92
- Maßgeblichkeitsgrundsatz 420
 - Auslegung 423
 - Einheitsbilanz 420
 - Fiskus, stiller Teilhaber 429
 - Inhalt 423
 - Leistungsfähigkeit 427
 - Überleitungsrechnung 432
 - Vereinfachungszweck 426
 - Zwecke 426
- Mindestbesteuerung 114
- Mischbetrieb 454
 - Abfärbung 70
 - betriebsbezogen 461
 - echt 458
 - einkunftsartbezogen 461
 - Gewinnermittlungsmethode 461, 464
 - Handelsrecht 381
 - Nebenbetrieb 72, 180, 181, 465

- unecht 455
- Wirtschaftsjahr 461, 463
- Nebenbetrieb *Siehe* Mischbetrieb
- Objektsteuercharakter 127
 - Anwendbarkeit 305
 - Betriebsidentität 209, 222, 278
 - Inhalt 127, 144, 229, 247, 282, 295
 - Rechtsgrundlage 130, 132
- Organschaft 45
 - Betrieb 53
 - Mehrmütterschaft 54
 - Organgesellschaft 46
 - Organträger 46, 52
- Privatvermögen/-bereich 41
- Prokura 350
- Publizitätsfunktion 332
- Publizitätsgesetz 434
- Quellentheorie 99, 108, 109, 158, 204, 267, 305, 459
 - Begriffsumfang 109
 - Betriebsbegriff *Siehe* Einkunftsquelle
 - Betriebsidentität 305
 - EStG 1920 173
 - EStG 1925 178
 - nach *Becker* 103
 - nach *Eckhardt* 129
 - nach *Fuisting* 101, 172
 - nach *Palm* 99
 - nach *Thiemann* 106
 - Überschusseinkünfte 109
 - wirtschaftliche Einheit 459
- Rechnungslegung
 - Befreiung 404
 - betriebsbezogen 399, 405, 412
 - Konzern 433
 - Maßgeblichkeit *Siehe* Maßgeblichkeitsgrundsatz
 - Privatvermögen 395, 402
 - Rechnungslegungseinheit 166, 167, 330, 421
 - rechtsträgerbezogen 399, 412
 - steuerrechtlich *Siehe* Buchführungspflichten, Gewinnermittlung
- Terminologie 393
- Vorsichtsprinzip 427
- Zwecke 406
- Reichsstaatssekretär 196
- Reinvermögenszugangstheorie 92, 99
- Relativität der (Rechts-)Begriffe 20
 - Einheitlichkeit der Begriffe 24
- Segmentierung 81, 264
 - Beurteilungseinheit 81, 264, 267, 466
 - Voraussetzungen 265
- Semiotisches Dreieck 16
 - Bedeutung, Begriff 16
 - Ding 16
 - Symbol 16
 - Zeichen 17
- Separationsrecht 385
- Strukturwandel 461
- Teilbetrieb 179, 205
 - Betriebsidentität 281, 450
 - Verlustausgleich 281
- Unternehmensbegriff
 - Arbeitsrecht 324
 - Betriebswirtschaftslehre 316
 - Einkommensteuerrecht 47, 168
 - Gewerbesteuerrecht 50
 - Handelsrecht 349
 - Körperschaftsteuerrecht 51
- Unternehmensgegenstand 331
- Unternehmensidentität *Siehe* Betriebsidentität
- Veranlassungszusammenhang 42
- Verfassungsrecht
 - Äquivalenzprinzip 148
 - Auslegungsprozess *Siehe* Auslegung
 - Fundustheorie 148
 - Gewerbesteuer 138
 - Leistungsfähigkeitsprinzip *Siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip
 - Maßgaben Betriebsbegriff 87
- Verlustverrechnung
 - einkunftsquellen-, einkunftsarten-übergreifend 117, 120, 144
 - Gewerbesteuerrecht 80

- horizontal 168
- Mindestbesteuerung 115
- Teilbetrieb *Siehe* Teilbetrieb
- Verlustabzug 67
- Verlustausgleich 67
- Wechselwirkungen 69, 80, 443
- Begriffsinhalt und Begriffsumfang 73, 80, 81, 443, 453
- Begriffsinhalt und Betriebsidentität 69, 443
- Beurteilungseinheit Gewinnerzielungsabsicht *Siehe* Segmentierung wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 277
- Zinsschranke
- Betriebsidentität *Siehe* Betriebsidentität