

4 Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (§ 15 Abs 1 und 2 UmwStG) HI9324529

4.1 Allgemeines

HI9324530

Tz. 71

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Voraussetzungen für die St-Neutralität einer Spaltung sind deutlich strenger als die für eine st-neutrale Verschmelzung. Wenn § 15 Abs 1 S 1 UmwStG die entspr Geltung der §§ 11–13 UmwStG anordnet, bedeutet das, dass auch bei einer Spaltung die in den §§ 11–13 UmwStG genannten Voraussetzungen für eine St-Neutralität auf der Ebene der Kö und/bzw ihrer AE zu beachten sind. So erfordert der Bw-Ansatz des übergehenden BV in der stlichen Übertragungsbil das Vorliegen der in § 11 Abs 2 UmwStG genannten Voraussetzungen (s hierzu § 11 UmwStG Tz 38ff). Darüber hinaus müssen die in § 15 Abs 1 und 2 UmwStG genannten Zusatzvoraussetzungen erfüllt sein, wenn eine Auf- oder Abspaltung st-neutral erfolgen soll.

Tz. 72

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Es ist zu beachten, dass die in § 15 Abs 1 und die in Abs 2 S 1 UmwStG genannten Voraussetzungen (wirksame Auf- oder Abspaltung, Teilbetriebsvoraussetzung) auf Gesellschaftsebene, dh bei der übertragenden Kö, erfüllt sein müssen. Darüber hinaus können gem § 15 Abs 2 S 2ff UmwStG auf Gesellschafterebene vollzogene Ereignisse (Anteilsveräußerungen von den AE der übertragenden bzw der übernehmenden Kö), zu einer (idR rückwirkenden) Versagung der St-Neutralität führen (s Tz 201ff).

4.2 Entsprechende Anwendung des § 11 Abs 2 UmwStG auch bei einer Spaltung (Abs 1 S 1) HI9324531

Tz. 73

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Durch das SEStEG ist die in § 15 Abs 2 UmwStG aF enthaltene Regelung, wonach die übertragende Kö auf den stlichen Übertragungstichtag eine stliche Schluss-Bil zu erstellen hat, entfallen. Immer dann, wenn der stliche Übertragungstichtag auf das Wj-Ende der übertragenden Kö fällt, liegt eine solche stliche Schlussbil jedoch ohnehin vor. Ebenso ist in unterjährigen Aufspaltungsfällen eine stliche Schlussbil aufzustellen, weil zum stlichen Übertragungstichtag das letzte Wj der übertragenden Kö endet. Fraglich kann die Verpflichtung zur Erstellung einer stlichen Schlussbil nur bei einer unterjährigen Abspaltung sein, bei der die übertragende Kö weiterbesteht. In diesen Fällen entsteht bei der Übertragerin kein stliches Rumpf-Wj. Gleichwohl ist auf den stlichen

Übertragungstichtag eine stliche Schlussbil zu erstellen, in der allerdings nur die iRd Abspaltung übergehenden WG zu bewerten sind (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.14 und s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 93). Diese zutreffende Sichtweise kann mit der gem § 15 Abs 2 S 1 UmwStG angeordneten sinnngem Anwendung von § 11 UmwStG begründet werden. Die in Verschmelzungsfällen gem § 11 Abs. 1 zu erstellende stliche Schlussbil bezieht sich in Abspaltungsfällen aufgr der sinnngem Anwendung auf das im Zuge der Abspaltung übertragene Vermögen.

Tz. 74

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Liegen die in § 11 Abs 2 UmwStG genannten Voraussetzungen vor, darf die Übertragerin in ihrer stlichen Schluss-Bil abw vom dem grds anzusetzenden gW auf Antrag das übergehende BV **zu Bw** (also ohne Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven) ansetzen. Der Bw ist in § 1 Abs 5 Nr 4 UmwStG als der Wert definiert, der sich nach den stlichen Bilanzierungsvorschriften in einer auf den stlichen Übertragungstichtag aufzustellenden St-Bil ergibt oder ergeben würde. Die Übertragerin darf aber auch im Rahmen ihres Wahlrechts einen Zwischenwert ansetzen. Die Modalitäten dieser Wahlrechtsausübung sind in § 15 UmwStG nicht separat normiert, sondern ergeben sich über den Verweis in § 15 Abs 1 S 1 UmwStG auf § 11 Abs 2 UmwStG, der mit hin auch die antragbezogenen Regelungen in § 11 Abs 2 S 1 und Abs 3 iVm § 3 Abs 2 UmwStG umfasst. Die übernehmende Kö ist an die von der Übertragerin angesetzten Werte gebunden (s § 15 Abs 1 S 1 iVm § 12 Abs 1 S 1 UmwStG).

Bei der **übertragenden Kö** entsteht, wenn das **übergehende Vermögen**

- **mit dem Bw** angesetzt wird: kein Übertragungsgewinn,
- mit dem **gW oder** einem **Zwischenwert** angesetzt wird: ein stpfl Übertragungsgewinn (s Tz 81). Bei Ansatz eines **Zwischenwerts** sind die WG für jede Spaltungseinheit prozentual gleichmäßig aufzustocken (s § 11 UmwStG Tz 40).

Für den **Ansatz der übergehenden WG** in der stlichen Übertragungs-Bil **dem Grunde und der Höhe nach** gelten die Ausführungen zu § 11 UmwStG Tz 21ff entspr.

Tz. 75

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei einer **Abspaltung** ist das **zurückbehaltene BV** bei der Übertragerin **zwingend** mit dem **Bw** anzusetzen, auch wenn für das übergehende BV die gW angesetzt werden (s Tz 197, 325). Insoweit mangels er einem zu einer möglichen Gewinnrealisierung führenden Übertragungsakt.

Tz. 76

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei einer Spaltung zu gW sind gem § 15 Abs 1 S 1 iVm § 11 Abs 1 S 2 UmwStG auch von der Übertragerin **selbst geschaffene immaterielle WG** (einschl eines Geschäfts- oder Firmenwerts) anzusetzen. Insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie der einer Verschmelzung (dazu s § 11 UmwStG Tz 22ff) Für den Fall der Abspaltung ist zu beachten, dass auch ein Teilbetrieb einen Firmenwert haben kann (s Urt des BFH 20.08.1986,

BStBl II 1987, 455 und v 27.03.1996, BStBl II 1996, 576; dazu s auch Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 96).

Tz. 77

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der Bw-Ansatz ist gem § 15 Abs 1 S 1 UmwStG iVm § 11 Abs 2 S 1 UmwStG von folgenden **Voraussetzungen** abhängig:

-
- a) Es muss sichergestellt sein, dass die im übergehenden BV enthaltenen **stillen Reserven später** bei der übernehmenden Kö **der Besteuerung mit KSt unterliegen** (dazu s § 11 UmwStG Tz 56ff).
-
- b) Das **Recht der B-Rep** hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG darf bei der übernehmenden Kö **nicht ausgeschlossen oder beschr** sein (dazu s § 11 UmwStG Tz 66ff).
-
- c) Es darf **keine Gegenleistung** gewährt werden **oder** die Gegenleistung darf **nur** aus **Gesellschaftsrechten** bzw aus Mitgliedschaften bestehen (dazu s § 11 UmwStG Tz 94ff).
-

Liegen diese Voraussetzungen **nicht** vor, ist ein Bw-Ansatz insoweit nicht zulässig, dh das UmwStG selbst schreibt für diesen Fall den zwingenden Ansatz des gW in der stlichen Schlussbil vor.

Tz. 78

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 UmwStG macht die st-neutrale Anerkennung der Spaltung **nicht** davon abhängig, dass als Gegenleistung für die Vermögensübertragung **ausschl Gesellschaftsrechte** gewährt werden. Eine nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung iSd § 11 Abs 1 S 1 Nr 3 UmwStG (dazu s § 11 UmwStG Tz 99ff) liegt **nicht** vor, wenn einzelne AE iRe nicht verhältnismäßigen Spaltung (dazu s Tz 411ff) zusätzliche Anteile an der übernehmenden bzw bei der Abspaltung auch an der übertragenden Kö erhalten (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 203).

Tz. 79

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Für den Fall, dass den AE der übertragenden Kö neben Anteilen an der übernehmenden Kö zusätzlich eine **bare Zuzahlung** (sog offener **Spitzenausgleich**) gewährt wird, regelt § 15 UmwStG iVm § 11 Abs 2 S 1 Nr 3 UmwStG; dass die Spaltung auf der **Seite der Kö**

- zu **Bw** möglich ist, **soweit** eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht. Wegen der Frage, was **Gegenleistung** ist, gelten die Ausführungen s § 11 UmwStG Tz 102ff entspr. Barabfindungen an ausscheidende (dh nicht an der Spaltung teilnehmende Gesellschafter) stellen keine derartige nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung dar (s UmwSt-Erl 2011 Rn 03.22 iVm

Rn 11.10). Eine Gegenleistung wird insbes nicht gewährt bei der Vermögensübertragung von der TG auf die MG, weil die MG ihr Nennkap nicht aufstockt (s § 11 UmwStG Tz 95);

- mit dem **Wert der Gegenleistung** zu erfolgen hat, soweit eine solche gewährt wird.

Wegen der **Behandlung** der Gegenleistung **bei den AE** s Tz 399.

Tz. 80

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Das Wahlrecht zwischen Ansatz der Bw, der gW oder von Zwischenwerten kann pro Teilbetrieb eigenständig ausgeübt werden. Näheres s Tz 374, 375.

Tz. 81

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Deckt die übertragende Kö die im übergehenden BV ruhenden **stillen Reserven** tw oder insges **auf**,

- entsteht bei der **übertragenden Kö** ein stpfl Übertragungsgewinn,
- muss die **Übernehmerin** die WG mit den höheren Werten übernehmen.
- Auf der **AE-Ebene** besteht bei Vorliegen der in § 13 Abs 2 UmwStG genannten Voraussetzungen ein eigenständiges Wahlrecht (s § 13 UmwStG Tz 3), das unabhängig von der Wahlrechtsausübung der übertragenden Kö von jedem einzelnen AE ausgeübt werden kann.

Tz. 82

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Aufdeckung stiller Reserven iRd Spaltung kann insbes beim Vorhandensein noch nicht genutzter stlicher Verlustvorträge der übertragenden Kö von Vorteil sein, weil diese nicht auf die übernehmende Kö übergehen (s § 12 UmwStG Tz 75ff). Es ist jedoch zu beachten, dass wegen der sog Mindestbesteuerung gem § 10d Abs 2 EStG eine Deckelung des Verlustabzugs möglich ist. Ob dies wegen der hierdurch eintretenden Definitiveffekte verfassungsgem ist, ist Gegenstand des beim BVerfG anhängigen Verfahren 2 BvL 19/14 (s Vorlagebeschl des BFH v 26.02.2014, BStBl II 2014, 1016).

Tz. 83

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn die übertragende an der übernehmenden Kö beteiligt ist (**Abwärtsspaltung**), ist § 11 Abs 2 S 2 UmwStG zu beachten, dh um den Betrag einer **früheren stwirksamen Tw-Abschr** oder **Übertragung nach § 6b EStG** auf die Anteile an der übernehmenden TG ist in der stlichen Schlussbil der Übertragerin die Beteiligung an der Übernehmerin höher anzusetzen. Ein daraus entstehender Gewinn ist gem § 11 Abs 2 S 3 UmwStG iVm § 8b Abs 2 S 4 und 5 KStG voll stpfl (s § 11 UmwStG Tz 116). Diese Rechtsfolge ist indes nach der zutreffenden Auff von Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 202) nicht zu ziehen, soweit im Fall der **Abwärts-Ab-spaltung** die Anteile an der übernehmenden TG bei der übertragenden MG zurückbleiben. In diesem Fall verändert sich nämlich lediglich die prozentuale Beteiligungsquote, nicht jedoch die Höhe der im verbleibenden Anteil repräsentierten stillen Reserven.

Sind an den Anteilen an der abgespaltenen Beteiligung sowohl st-wirksame als auch nach § 8b Abs 3 S 3 KStG nicht st-wirksame Tw-Abschr vorgenommen worden, ergibt sich ein Reihenfolgenproblem (s § 11 UmwStG Tz 112).

4.3 Vermögensübergang durch Auf- oder Abspaltung oder durch Teilübertragung (§ 15 Abs 1 S 1 UmwStG) HI9324533

Tz. 84

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Unter § 15 UmwStG fällt nur der Vermögensübergang zwischen Kö durch partielle Gesamtrechtsnachfolge (Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung). Wegen der Begriffe der

- **Aufspaltung** (s § 123 Abs 1 UmwG); s Tz 34,
- **Abspaltung** (s § 123 Abs 2 UmwG); s Tz 35,
- **Teilübertragung** (s § 174 UmwG); s Tz 50.

Tz. 85

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Während für den Bereich der Einbringung durch den UmwSt-Erl 2011 (Rn 01.43) klargestellt ist, dass die Übertragung des **wirtsch Eigentums** der Einzelrechtsnachfolge iSd § 1 Abs 3 Nr 4 UmwStG gleichgestellt ist, fehlt für die Spaltung im Wege einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge eine vergleichbare Aussage der FinVerw. Auch hier stellt sich die Frage, ob vom Ges-Wortlaut nur der zivilrechtliche Vermögensübergang nach § 131 Nr 1 UmwG angesprochen ist oder ob auch der Übergang des wirtsch Eigentums an wes Betriebsgrundlagen auf die Übernehmerin anlässlich der Spaltung ausreicht.

UE spricht der Ges-Wortlaut an sich für die strengere Auff, zumal durch den Spaltungsvorgang selbst wirtsch Eigentum des übernehmenden Rechtsträgers nicht begründet werden kann. Es kann allenfalls im Spaltungs- bzw Übernahmevertrag ein weiterer, den Übergang des wirtsch Eigentums begründender Vertrag (zB Leasing- oder Treuhandvertrag) mitenthalten oder vorgesehen sein, mit dem die erforderliche "Verzahnung" mit dem Vermögensübergang nach § 131 Nr 1 UmwG hergestellt wird (s Schmidt-Naschke/Hempelmann, DStR 2010, 301).

Der UmwSt-Erl 2011 (Rn 15.07) jedoch ist großzügiger und lässt auch die Übertragung des wirtsch Eigentums für die Anwendung des § 15 UmwStG genügen (s Sistermann/Beutel, DStR 2011, 1162). Dazu ausführlicher s Tz 102.

Zusammenfassend gilt Folgendes (sa Tz 107, 139):

- Hatte die übertragende Kö an den übergehenden WG nur ein Nutzungsrecht, reicht für stliche Zwecke die Übertragung des Nutzungsrechts auf die übernehmende Kö aus.
- Hatte die übertragende Kö an den übergehenden WG nur wirtsch Eigentum, reicht für stliche Zwecke die Übertragung des wirtsch Eigentums aus.
- Hatte die übertragende Kö an den übergehenden WG zivilrechtliches Eigentum, reicht für stliche Zwecke trotzdem die Übertragung des wirtsch Eigentums für eine Spaltung zu Bw aus. Die diesbezügliche Vereinbarung muss nicht zwingend im Spaltungsvertrag getroffen werden. Auch eine gesonderte – den Über-

gang des wirtsch Eigentums begründende – gesonderte Vereinbarung ist ausreichend, sofern sie im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Spaltungsvertrag getroffen worden ist (s Schumacher in R/H/vL. 3. Aufl, § 15 Rn 153). Pyszka (DStR 2016, 2017) sieht die Übertragung wirtsch Eigentums außerhalb des Spaltungsvertrags hingegen krit.

4.4 "Echter" Teilbetrieb (§ 15 Abs 1 S 2 UmwStG)

HI9324534

4.4.1 Vorbemerkungen

HI9324535

Tz. 86

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **hr-lichen** Spaltungsregelungen für Kö führen, weil dafür ein Teilbetriebserfordernis nicht besteht, im Ergebnis zu einem Wahlrecht des Rechtsträgers zwischen der Veräußerung einzelner WG durch Einzelrechtsnachfolge und der Übertragung durch Sonderrechtsnachfolge (Spaltung). Der Unterschied liegt ausschl in den formalen Voraussetzungen.

Dagegen geht das **StR** von dem Grundsatz aus, dass die stillen Reserven beim Ausscheiden aus dem BV eines Rechtsträgers von demjenigen zu versteuern sind, der sie erwirtschaftet hat. Die Veräußerung von WG des BV führt grds zur Aufdeckung der in den WG enthaltenen stillen Reserven und damit zur Besteuerung. Würde das StR dem HR uneingeschr folgen, könnten Übertragungen von Einzel-WG iRe Spaltung ohne Besteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven erfolgen.

Aus diesem Grunde lässt § 15 Abs 1 S 2 UmwStG eine st-neutrale Spaltung nur zu, wenn auf die Übernehmerin(nen) "ein **Teilbetrieb übertragen** wird". Bei einer Aufspaltung auf mehrere Übernehmerinnen ist der Gesetzeswortlaut idS zu verstehen, dass auf jede der Übernehmerinnen mindestens je ein Teilbetrieb übergehen muss. GlA s Schießl (in W/M, § 15 Rn 27). Nach Verw-Auff (s UmwStG-Erl 2011 Rn 15.01) muss im Fall der Abspaltung das bei der übertragenden Kö zurückbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehören (s Tz 90). Mithin erfordern Abspaltung und Aufspaltung zwecks Erlangung der St-Neutralität das Vorhandensein von mindestens zwei Teilbetrieben. **Ist dies nicht der Fall, kommt es bei der Aufspaltung zur Realisierung der gesamten stillen Reserven und bei der Abspaltung zur Realisierung der stillen Reserven der übertragenen WG (s Tz 87).**

Nach § 15 Abs 1 S 3 UmwStG **gilt** als Teilbetrieb auch ein MU-Anteil oder die Beteiligung an einer Kap-Ges, die das gesamte Nennkap der Gesellschaft umfasst. MaW: Das Ges **unterscheidet** in § 15 Abs 1 UmwStG zwischen einem **echten** Teilbetrieb (S 2) und einem **fiktiven** Teilbetrieb (S 3).

Tz. 87

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **Nichterfüllung** der Teilbetriebsvoraussetzung hat auf Ebene der Kö die Gewinnrealisierung hinsichtlich des durch die Spaltung übergehenden BV als auch die Gewinnrealisierung auf AE-Ebene zur Folge. Bei einer Abspaltung kommt es hierbei bzgl des übertragenden Vermögens zur Gewinnrealisierung sowie bei den AE zu einem Anteilsveräußerungsgewinn, wenn entweder das übertragene oder das übertragene Vermögen die Teilbetriebsvoraussetzung nicht erfüllen (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.17 und s Tz 373ff). Bei einer Aufspaltung kommt es

stets zur vollumfänglichen Gewinnrealisierung, wenn auch nur das an einen Übernehmer übertragene Vermögen die Teilbetriebsvoraussetzung nicht erfüllt. S hierzu auch mit Bsp-Fällen Tz 90.

Die übrigen stlichen Rechtsfolgen der Spaltung, insbes die Anwendung des § 2 Abs 1 UmwStG und der §§ 29, 40 KStG, treten hingegen auch bei Nichterfüllung der Teilbetriebsvoraussetzung ein (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 110).

Tz. 88

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die ges Voraussetzungen für die St-Neutralität einer Spaltung iSv § 15 (16) UmwStG ist mithin strenger als die durch § 16 Abs 3 S 2ff EStG (ab VZ 1999) normierten Voraussetzungen für die Realteilung von Pers-Ges. Dies wird teilweise krit gesehen, s Herzig/Förster, DB 1995, 338, 342.

Tz. 89

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine Alt zur Spaltung kann die **Ausgliederung** von WG sein (s Blumers/Siegels, DB 1996, 7, 10; Flore, GmbHR 1997, 250; s Luther, StBp 1998, 103; und s Neumann, GmbHR 2012, 141). Die Ausgliederung, die zivilrechtlich (s § 123 UmwG) ein Unterfall der Spaltung ist, wird stlich wie eine Einbringung behandelt (s Tz 36 und s Tz 14). § 20 UmwStG fordert zwar, wie § 15 UmwStG, die Teilbetriebs-Eigenschaft für das **übergehende** BV. Er setzt jedoch, anders als § 15 UmwStG, nicht voraus, dass das **zurückbleibende** Vermögen ebenfalls Teilbetriebs-Qualität hat (s Tz 14). Deshalb ist es bei Ausgliederungen auch gänzlich unproblematisch, wenn neben einem Teilbetrieb nicht zuordnungsfähige neutrale WG zurückbleiben. Allerdings ist bei der Ausgliederung das Sperrfristregime strenger (s Tz 39).

4.4.2 Die "Nur-Teilbetrieb"-Voraussetzung (Ausschließlichkeitsgebot)

HI9324536

Tz. 90

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Dem Grunde ist klar und unstr, dass die st-neutrale Durchführung einer Ab- oder Aufspaltung das Vorhandensein von zwei Teilbetrieben erfordert. So hat der BFH dieses sog doppelte Teilbetriebserfordernis in seinem Beschl v 25.09.2018 (BFH/NV 2019, 56) bekräftigt und hierbei die NZB gegen das Urt des FG He v 10.11.2017 (DStRK 2018, 130) zurückgewiesen. Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG sei klar und eindeutig und stünde zudem im Einklang mit der FRL.

Str ist indes, ob diesem Teilbetriebserfordernis auch ein sog Ausschließlichkeitsgebot dergestalt innewohnt, dass sämtliche WG einem solchen Teilbetrieb zugeordnet sein müssen. Diese hätte die Rechtsfolge, dass nicht zuordnungsfähige Einzel-WG ein Spaltungshindernis darstellen würden.

Nach umstr **Verw-Auff** (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.01) ist Voraussetzung für eine st-neutrale Spaltung, dass das übertragene Vermögen und im Fall der Abspaltung auch das zurückbleibende Vermögen ein **"Nur-Teilbetrieb"** (nicht Teilbetrieb + nicht zuzuordnende Einzel-WG) ist (sog **doppeltes Teilbetriebserfordernis**). Im UmwSt-Erl 2011 heißt es wörtlich "das zurückbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehört". Dh ein nicht zuordnungsfähiges **neutrales** WG darf weder neben einem übergegangenen Teilbetrieb noch neben einem zu-

rückbehaltenen Teilbetrieb verbleiben (sog **Ausschließlichkeitsgebot**; wegen der **aA** s Tz 92). Das, was übergeht oder zurückbleibt, muss ein **"Nur-Teilbetrieb"** sein, sonst sind für das übergehende Vermögen die darauf ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern (s Tz 154, s Tz 155, s Tz 375). Zur Gewinnrealisierung (**nur für das übergehende** Vermögen) kommt es nach Verw-Auff selbst in dem Fall, in dem ein "Nur-Teilbetrieb" übergeht, aber ein Teilbetrieb zusammen mit neutralen WG zurückbehalten wird. Wegen der weniger strengen Voraussetzungen bei der **Ausgliederung** s Tz 14, 89.

Fallübersicht:

	Zurückbleibendes BV	Übergehendes BV	Wertansatz für	
			zurückbleiben- des BV	übergehendes BV
Fall 1	Nur-Teilbetrieb	Nur--Teilbetrieb	Bw	Bw
Fall 2	Teilbetrieb + Einzel-WG oder nur Einzel-WG	Nur--Teilbetrieb	Bw	gW
Fall 3	Nur--Teilbetrieb	Teilbetrieb + Einzel-WG oder nur Einzel-WG	Bw	gW
Fall 4	Teilbetrieb + Einzel-WG oder nur Einzel-WG	Teilbetrieb + Einzel-WG oder nur Einzel-WG	Bw	gW

Erfolgt ist den oa vier Fällen anstelle einer Abspaltung eine Aufspaltung, wäre in Fall 1 vollumfänglich ein Bw-Ansatz möglich, während in den Fällen 2 bis 4 das gesamte Vermögen mit dem gW anzusetzen wäre, da nicht an beide Übernehmerinnen ein Nur-Teilbetrieb übertragen worden ist.

Beispiel (aus dem UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02):

Aus einem Produktionsbetrieb soll ein wertvolles, aber nicht betriebsnotwendiges Grundstück "abgesondert" werden. Um dies zu erreichen, wird der Produktionsbetrieb auf eine neue Gesellschaft abgespalten. In der Ursprungsgesellschaft bleiben das Grundstück und eine 100%ige GmbH-Beteiligung oder ein geringfügiger MU-Anteil zurück.

Im Bsp-Fall erfüllt das zurückbleibende Vermögen nach Verw-Auff **nicht** die Voraussetzungen des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG, da das Grundstück weder dem "Teilbetrieb 100%ige Beteiligung" noch dem MU-Anteil zugerechnet werden kann. Eine st-neutrale Spaltung ist ausgeschlossen. Zu krit Auseinandersetzung mit dieser Problematik s Tz 92 und 93.

In der Vorbereitungsphase der Spaltung müssen zunächst sämtliche WG der übertragenden Kö entspr ihrer wirtsch Zugehörigkeit den vorhandenen Teilbetrieben **zugeordnet** werden (dazu s Tz 132ff). Bei Zugrundelegung der "Nur-Teilbetrieb-Voraussetzung" müssen, um die St-Neutralität der Spaltung nicht zu gefährden, sog "**spaltungshindernde WG**" (dazu s Tz 149, 171) ggf im Vorfeld der Spaltung veräußert werden. Dies muss zu einem vor dem stlichen Übertragungsstichtag liegenden Zeitpunkt erfolgen, da die FinVerw die Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen auf den stlichen Übertragungsstichtag vornimmt. S hierzu UmwSt 2011 Rn 15.03 und s Tz 115.

Tz. 92

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Verw-Auff, wonach sowohl das auf eine Übernehmerin übertragene als auch das im Abspaltungsfall bei der Übertragerin zurückbleibende Vermögen **nur** aus Teilbetrieben bestehen darf, ist stark umstr.

Nach einer im Schrifttum vertretenen **aA** (s Ley/Bodden, FR 2007, 265, 279; s Ott, INF 2007, 465, 471; s Ott, in FS Herzig, 2001, 729, 736; s Wilke, FR 2009, 216; s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 119; s Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2011, 617; s Kroener/Momen, DB 2012, 71, 75; und s Kraft, DStZ 2019, 261) ist in diesem Punkt durch das **SEStEG** hinsichtlich der Abspaltung eine Änderung eingetreten. Nach § 15 Abs 1 UmwStG **aF** musste im Fall der Abspaltung das zurückbleibende Vermögen "zu einem Teilbetrieb gehören". Nach dem geänderten Ges-Wortlaut muss bei der Übertragerin "ein Teilbetrieb verbleiben". Daraus folgern die oa Autoren, dass § 15 Abs 1 S 2 UmwStG nicht mehr ein Ausschließlichkeits-, sondern ein Mindesterfordernis regelt, dh dass mit dem Inkrafttreten des SEStEG eine st-neutrale Abspaltung auch dann anzuerkennen ist, wenn neben einem Teilbetrieb auch nicht zuzuordnende (bisher spaltungshindernde) WG bei der Übertragerin zurückbleiben. Wegen Bsp zur aA s Heurung/Engel/Schröder (GmbHR 2012, 273, 275).

Nach Auff von Blumers (BB 2011, 2204, 2206) verstößt Rn 15.01 des UmwSt-Erl 2011 gegen EU-Recht, weil die FRL ein doppeltes Teilbetriebserfordernis nicht regelt (s jedoch Tz 113).

Tz. 93

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE gibt der geänderte Wortlaut des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG diese unterschiedlichen Anforderungen an das übergehende und an das zurückbleibende Vermögen nicht zwingend her. GIA Klingberg (in PWC, Reform des UmwSt-Rechts, Rn 1446). Wie Neumann (DStR 2008, 325, 326) zutr ausführt, bezweckte die Änderung des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG durch das SEStEG lediglich die sprachliche Anpassung an den Wortlaut der FRL. Wäre damit eine einschneidende materielle Änderung iSd Gegen-Auff gewollt gewesen, hätte dies unzweifelhaft seinen Niederschlag in der Ges-Begr gefunden. Stattdessen lässt sich aus dem Bericht des Fin-Aussch (BT-Drs 16/3369, 24) entnehmen, dass der Ges-Geber an dem Ausschließlichkeitserfordernis (Nur-Teilbetrieb-Voraussetzung) festhalten wollte.

Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 133; weiter s Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325) ist darin zuzustimmen, dass es nicht sachgerecht wäre, hinsichtlich des bei einer Auf- bzw Abspaltung übergehenden Vermögens und hinsichtlich des bei einer Abspaltung zurückbleibenden Vermögens unterschiedliche Voraussetzungen zu verlangen. Dass der Ges-Geber des SEStEG bezüglich des übergehenden Vermögens an der "Nur-Teilbetrieb-"Voraussetzung festhalten wollte, nicht jedoch bezüglich des bei einer Abspaltung zurückblei-

benden Vermögens, macht keinen Sinn, zumal es in der Praxis gestaltbar wäre, dasjenige Vermögen, das die "Nur-Teilbetrieb"-Voraussetzung nicht erfüllt, zurückzubehalten und bei der Abspaltung einen "Nur-Teilbetrieb" übergehen zu lassen. **AA** s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 62.7); s BleifeldBleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 119); und s Ley/Bodden (FR 2007, 265, 279), nach deren Auff die Nur-Teilbetrieb-Voraussetzung zwar für das übergebende, nicht jedoch für das bei einer Abspaltung zurückbleibende BV gilt.

Wenn Schumacher (aaO) daraus jedoch den Schluss zieht, dass § 15 Abs 1 S 2 UmwStG idF des SEStEG sowohl für das übergehende Vermögen als auch für das bei einer Abspaltung zurückbleibende Vermögen die frühere "Nur-Teilbetrieb"-Voraussetzung aufgegeben hat und folglich neben einem Teilbetrieb auch nicht zuzuordnende Einzel-WG zurückbleiben oder übergehen können, ist ihm **nicht** zuzustimmen. UE deckt der Ges-Wortlaut nach wie vor die Verw-Auff, wonach sowohl das übergehende als auch das zurückbleibende BV ein "Nur-Teilbetrieb" sein muss.

Kraft interpretiert den BFH-Beschl v 25.09.2018 (BFH/NV 2019, 56, s Tz 90) dahingehend, dass der BFH hier dem Ausschließlichkeitsgebot eine Absage erteilt habe (Ubg 2019, 95). Er weist zwar selbst darauf hin, dass sich der BFH mit dieser Rechtsfrage ausdrücklich nicht auseinandergesetzt hat. Da der BFH indes die Regelung des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG als klar, eindeutig und keiner abw Deutung zugänglich ansehe, entzöge das der Auslegung der Verw (UmwSt-Erl 2011 Rn 15.01) den Boden, so dass der BFH nach dem Verständnis von Kraft dem sog (doppelten) Ausschließlichkeitserfordernis eine klare Absage erteilt habe. Dies ist uE eine Überinterpretation des BFH-Beschl. Mangels Entscheidungserheblichkeit im Urteilsfall hat sich diese Rechtsfrage im konkreten Verfahren nicht gestellt. Hier verblieben bei der absplattenden Kap-Ges nur Einzel-WG, so dass es bereits an dem Vorhandensein eines zweiten Teilbetriebs fehlte.

Tz. 94

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

Tz. 95

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Aus dem Wortlaut des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG "**ein** Teilbetrieb verbleibt" ist uE nicht zu folgen, dass in Sachverhalten, bei denen im Abspaltungsfall bei der Übertragerin **zwei** oder mehr "Nur-Teilbetriebe" verbleiben, eine Bw-Übertragung nicht möglich ist. Eine solche Auslegung wäre völlig sinnwidrig (glA s Wilke, FR 2009, 216, 218). Besteht das verbleibende Vermögen der Übertragerin also aus mehreren Teilbetrieben und existieren auch keine nicht zuordnungsfähige Einzel-WG, ist eine st-neutrale Abspaltung problemlos möglich.

4.4.3 Nationaler oder europäischer Teilbetriebsbegriff?

HI9324538

4.4.3.1 Allgemeines

HI9324539

Tz. 96

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 Abs 1 S 2 und 3 UmwStG benutzt den Begriff des Teilbetriebs, ohne ihn eigenständig zu definieren. Eine Definition findet sich jedoch in Art 2 Buchst j FRL (dazu s Tz 104).

Während der UmwSt-Erl 1998 (Rn 15.02 und Rn 20.08 S 3) zur Bestimmung eines Teilbetriebs noch die von der Rspr und die von der Fin-Verw zu § 16 EStG entwickelten Grundsätze (s R 16 Abs 3 EStR 2005) heranzog (dazu gehört neben der funktionalen auch die quantitative Betrachtungsweise; s Urt des BFH v 02.10.1997, BStBl II 1998, 104), hat sich die FinVerw mit dem UmwSt-Erl 2011 von ihrer früheren These der deckungsgleichen Auslegung des Begriffs der wes Betriebsgrundlage in § 16 EStG einerseits und in den §§ 15 und 20 UmwStG andererseits gelöst. Sie wendet bei § 15 UmwStG **nur noch die sog funktionale** Betrachtungsweise an (s UmwSt-Erl 2011 Rn 20.06, 20.07, mwNachw).

Wegen Einzelheiten zum Teilbetriebsbegriff s § 20 UmwStG Tz 74ff. Die dortigen Ausführungen gelten bei der Anwendung des § 15 Abs 1 UmwStG entspr.

Wegen der Teilbetriebsfiktion in **§ 6 Abs 2 EnWG** iRd **Entflechtung der Netzbetreiber** s Tz 461ff.

Tz. 97

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Dem Grunde ist klar und unstr, dass die st-neutrale Durchführung einer Ab- oder Aufspaltung das Vorhandensein von zwei Teilbetrieben erfordert. So hat auch der BFH in seinem Beschl v 25.09.2018 (BFH/NV 2019, 56) das sog doppelte Teilbetriebserfordernis ausdrücklich bekräftigt. Der Wortlaut des § 15 Abs 1 Satz 2 UmwStG sei klar und eindeutig und stünde zudem im Einklang mit der FRL.

Str ist indes, ob diesem Teilbetriebserfordernis nach der uE zutr Sichtweise der FinVerw auch ein sog Ausschließlichkeitsgebot dergestalt innewohnt, dass sämtliche WG einem solchen Teilbetrieb zugeordnet werden müssen und mithin nicht zuordnungsfähige Einzel-WG ein Spaltungshindernis darstellen (s hierzu Tz 92 und 93).

Fraglich ist, ob ein Teilbetrieb eine originär gew oder I + f Tätigkeit voraussetzt oder ob eine – losgelöst von der Fiktion des Gew nach § 8 Abs 2 KStG – nur vermögensverwaltend tätige Kap-Ges einen Teilbetrieb unterhalten kann. Diese gerichtlich nicht geklärte Rechtsfrage wird unterschiedlich beurteilt. Während Goldenbaum/Strunk (DStR 1995, 1773) Vermögensverwaltung als für einen Teilbetrieb tauglich ansehen (ähnlich im Kontext des § 8d KStG s Kusch, NWB 2018, 930), wird dies von Schulze zu Wiesche (StBp 2019, 210) dem Grunde nach für möglich erachtet, wenn die betreffende vermögensverwaltende Tätigkeit die übrigen für die Teilbetriebsqualität entwickelten Merkmale (s Tz 99ff) erfüllt. Dem ist zuzustimmen, weil andernfalls eine vermögensverwaltende Kap-Ges eine Sonderbehandlung erfahren würde, die mit der Fiktion des § 8 Abs 2 KStG nicht vereinbar wäre.

UE kann auch eine **ausl BetrSt** Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 2 UmwStG sein, unabhängig davon, ob sie in einem DBA- oder in einem Nicht-DBA-Staat belegen istgIA s Asmus, in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 96).

Ausl Vermögensgegenstände, die nicht zu einer ausl BetrSt gehören, sind im Ergebnis dem inl Betrieb bzw einer inl BetrSt zuzurechnen (s Wassermeyer, DStR 1993, 591), dh sie müssen im Fall der Spaltung zusammen mit dem inl Teilbetrieb übertragen werden.

Tz. 98

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Ein Teilbetrieb muss auf **eine** Nachfolgegesellschaft übertragen werden. Die Übertragung eines Teilbetriebs auf **mehrere** Gesellschaften ist **nicht** sneutral möglich, weil dann der Teilbetrieb in Nicht-Teilbetriebe zerschlagen

würde. Eine Aufspaltung auf mehrere Nachfolgegesellschaften setzt entspr viele Teilbetriebe voraus.

4.4.3.2 Maßgeblichkeit des europäischen Teilbetriebsbegriffs seit Inkrafttreten des SEStEG

HI9324542

Tz. 99

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei der Beantwortung der Frage, **welcher Teilbetriebsbegriff maßgebend ist**, sind theoretisch vier Antworten denkbar (dazu, mwNachw, s Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1020):

-
- a) Es gilt generell der nationale Teilbetriebsbegriff des EStG.
-
- b) Es gilt generell der Teilbetriebsbegriff der FRL.
-
- c) Es gilt eine gespaltene Regelung idS, dass für innerdt Spaltungen der nationale und für grenzüberschreitende Spaltungen sowie für Spaltungen nach EU-ausl Umw-Recht der Teilbetriebsbegriff der FRL maßgeblich ist.
-
- d) Insoweit, als der Teilbetriebsbegriff der FRL großzügiger als der nationale Teilbetriebsbegriff ist, soll er auch für Inl-Spaltungen gelten. Dort, wo der nationale Teilbetriebsbegriff günstiger für die Stpfl ist, soll er für reine inl Spaltungen auch künftig maßgebend sein.
-

Tz. 100

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Antwort auf die gestellte Frage hängt unlösbar mit der Beantwortung der in Tz 17 erörterten Frage zusammen, ob und wenn ja inwieweit § 15 UmwStG idF des SEStEG die FRL in dt Recht umgesetzt hat. In der Beantwortung dieser Kernfrage gibt es bis heute keine Einigkeit.

Die **Alt a** wird offensichtlich von keiner Seite mehr vertreten.

Für die **Alt b** sprechen sich neben der FinVerw (s Tz 110) zahlreiche Stimmen in der Fach-Lit aus: s Herzig/Momen (DB 1994, 2210); s Rödder/Beckmann (DStR 1999, 751); s Rödder/Wochinger (FR 2000, 1.15); s Haarmann (in FS Widmann, 2000, 375); s Blumers (DB 2001, 722, BB 2008, 2041 und DB 2010, 1670); s Klingberg (in PWC, Reform des UmwSt-Rechts, 2007, Rn 1449); s Weier (DStR 2008, 1002); und s Beinert/Benecke (FR 2010, 1009, 1019).

Für die **Alt c** sprechen sich Neumann (in Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325, 329; weiter in GmbHR 2012, 141, 143); Graw (DB 2013, 1011); und Schulz/Fehrenbacher (StStud 2016, 419) aus. Gegen die Alt c spricht uE allerdings die Entsch des EuGH v 18.10.2012 – C-371/1 "Punch Graphix". Darin hat der EuGH betont, dass RL-Begriffe nicht unterschiedlich für nationale und grenzüberschreitende Sachverhalte auszulegen sind. Dazu s auch Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 85 mwNachw). Die Alt c scheint allerdings auf der Linie der BFH-Rspr zu liegen. So hat der BFH mit Urt v 15.04.2015 (BStBl II 2017, 136) ausdrücklich klargestellt, dass von der FRL nur zwischenstaatliche (und nicht rein nationale) Vorgänge erfasst sind. Dieses Urt ist zwar in

einem anderen Sachzusammenhang ergangen (es ging um die Verfassungsmäßigkeit der Sperrfristregelungen bei alten einbringungsgeborenen Anteilen), die klare Aussage des BFH wirkt indes verallgemeinerungsfähig.

Für die **Alt d** sprechen sich Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 141ff); Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 56ff); Ott (in FS Herzig, 2010, 729, 735); Schumacher/Neitz-Hackstein (Ubg 2011, 409, 415); Schmitt (DStR 2011, 1108, 1110); und Goebel/Ungemach (DStZ 2012, 353, 365) aus. Danach wird unter Hinw auf Art 1 Buchst a FRL (jeder Mitgliedstaat hat die FRL auf Fusionen anzuwenden, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind) vorgebracht, dass die FRL im Grundsatz auf rein innerdt Vorgänge nicht anwendbar ist und nur im Wege der richtlinienkonformen Auslegung von § 15 Abs 1 S 2 UmwStG gewährleistet sein müsse, dass der nationale Tw-Begriff nicht zu Lasten des Stpfl vom Teilwertbegriff der FRL abw dürfe. Sei der Tw-Begriff der FRL hingegen enger (zB bei nach wirtsch Zusammenhängen zuzuordnenden WG), sei er nicht maßgebend. So ausdrücklich Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl § 15 UmwStG Rn 141 und 142.

Tz. 101

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach Auff der **FinVerw** (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02) hat der Ges-Geber des SEStEG mit der Änderung des § 15 UmwStG durch das SEStEG die FRL umgesetzt (s Tz 17), was zur Folge hat, dass der **europäische Teilbetriebsbegriff** nicht nur für grenzüberschreitende Herein- oder Hinausspaltungen aus dem bzw in das EU-/EWR-Ausl, sondern auch für reine Inl-Spaltungen gilt (s Tz 99; so bereits s Benecke/Staats, FR 2010, 893, 895; s Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1020; s Blumers, BB 2011, 2204, 2207; und s Rasche, GmbHR 2012, 149ff).

Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs sind nach der einschlägigen Rspr unter Zugrundelegung der funktionalen Betrachtungsweise aus der Perspektive des übertragenden Rechtsträgers zu beurteilen (s EuGH v 15.01.2002, C-43/00, DB 2002, 822; BFH-Urt v 07.04.2010, BStBl II 2011, 467; UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02).

Der BFH führt in der Begr seines Urt v 07.04.2010 (BStBl II 2011, 467) aus, dass sE nicht ersichtlich sei, dass Art 2 Buchst i FRL ein abw Teilbetriebsbegriff zugrunde liege; insbes hinsichtlich der Voraussetzung der Übertragung aller wes Betriebsgrundlagen entspr der europäische dem nationalen Begriff des Teilbetriebs. IdS s auch Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 141 und 157).

Tz. 102

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Rn S 05 des UmwSt-Erl 2011 enthält für Spaltungen, bei denen der Spaltungsbeschl bis zum 31.12.2011 erfolgt ist, eine **Übergangsregelung** idS, dass für solche Umw noch der früher angewendete nationale Teilbetriebsbegriff zugrunde gelegt werden kann.

Tz. 103

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Daraus, dass § 15 UmwStG **Zusatzvoraussetzungen** für eine st-neutrale Spaltung festgelegt hat, die die FRL nicht kennt, nämlich

- § 15 Abs 1 S 1 UmwStG: die sog Nur-Teilbetriebsvoraussetzung bei Abspaltungen (s Tz 92ff),

- § 15 Abs 1 S 3 UmwStG: fiktive Teilbetriebe (s Tz 161ff),
- § 15 Abs 2 UmwStG: Mindesthaltedfristen, Nachspaltungsveräußerungssperre (s Tz 181ff),

folgt nicht, dass Unterschiede in der Teilbetriebsdefinition zwischen § 15 UmwStG und der FRL bestehen. Vielmehr handelt es sich dabei um Zusatzvoraussetzungen, die uE auch bei einer grenzüberschreitenden Spaltung zu Bw vorliegen müssen (dazu s auch Neumann, GmbH 2012, 141, 142).

4.4.3.3 Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen dem nationalen Teilbetriebsbegriff und dem der FRL HI9324540

Tz. 104

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02) liegt dem in § 15 UmwStG verwendeten Teilbetriebsbegriff der **europäische** Teilbetriebsbegriff des Art 2 Buchst j FRL zugrunde (s Tz 111). Die unterschiedlichen Definitionen lauten:

Teilbetrieb iSd UmwStG 1995	Teilbetrieb iSd Art 2 Buchst j FRL und des SEStEG
Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs iSd EStG aufweist und für sich lebensfähig ist (s Urt des BFH v 01.02.1989, BStBl II 1989, 458).	"Teilbetrieb" ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven WG, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, dh eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.

Die FRL enthält nur eine Definition des Teilbetriebsbegriffs, nicht jedoch auch der Begriffe "Betrieb" und "MU-Anteil".

Tz. 105

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Anders als das nationale Recht kennt die FRL nicht den fiktiven Teilbetrieb. Zwischen dem nationalen und dem europäischen Begriff des (echten) Teilbetriebs bestehen darüber hinaus insbes folgende Gemeinsamkeiten und Unterschiede (s hierzu auch Uphues, DStR 2022, 2521 und 2584):

Tz. 106

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

a) Beurteilung des Teilbetriebsbegriffs aus funktionaler Sicht

Nach Ergehen des Urt des BFH v 07.04.2010 (BStBl II 2011, 467) **erscheint** geklärt, dass der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff darin übereinstimmen, dass sein Vorliegen in erster Linie aus **funktionaler Sicht** zu beurteilen ist (s Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1020). S aber hierzu Tz 108.

Tz. 107

b) Übertragung durch den Umw-Vorgang

Das bei einer Spaltung übergehende BV muss übertragen werden. Wenn vor der Spaltung rechtliches oder wirtsch Eigentum bestanden hat, reicht eine bloße **Nutzungsüberlassung nicht** aus (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.07; weiter s Urt des BFH v 13.02.1996, BStBl II 1996, 409; s Urt des BFH v 07.04.2010, BStBl II 2011, 467; glA s. Gosch, BFH/PR 2010, 403;; s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 114; s Neumann, EStB 2002, 437, 441; und s Göbel/Ungemach/Seidenpfad, DStZ 2009, 354; **aA** s Blumers, DB 2001, 722, 725, mwNachw, weiter in BB 2011, 2204, 2207).

Fraglich ist, ob § 15 UmwStG und die FRL die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erfordern. Nach uE zutr Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.07) reicht wie auch sonst im StR (s § 39 Abs 2 Nr 1 AO) die Übertragung des **wirtsch Eigentums** aus (s Tz 85). **AA** das zum UmwStG 1995 ergangene rkr Urt des FG B/Bbg v 01.07.2014 (EFG 2014, 1928), das unter Berufung auf den Wortlaut des § 15 Abs 1 UmwStG die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den wes Betriebsgrundlagen fordert. Wegen einer krit Auseinandersetzung mit dem Urt des FG B/Bbg s Braatz/Brühl, Ubg 2015, 22.

Wirtsch Eigentum kann ggf auch durch Begr eines **Treuhandverhältnisses** iSd § 39 Abs 2 Nr 1 S 2 AO übertragen werden. GlA s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 83) und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 155). Zweifelnd s Beinert/Benecke (FR 2010, 1009, 1021).

Tz. 108

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

c) Übertragungspflicht für die WG in ihrer Gesamtheit oder nur für die wes Betriebsgrundlagen?

In dem EuGH-Urt in der **RS Andersen og Jensen** (s Urt des EuGH v 15.01.2002, RS 43/00, DB 2002, 822, Rn 25) hat der EuGH für einen Teilbetriebsübergang die **"Übertragung der WG in ihrer Gesamtheit"** gefordert.

Bei wörtlicher Anwendung bedeutet dies bezogen auf § 15 UmwStG, dass eine spaltungsbedingte Übertragung eines Teilbetriebs zu Bw voraussetzt, dass **sämtliche** WG des Teilbetriebs übertragen werden müssen und zwar ungeachtet dessen, ob sie für den Teilbetrieb funktional wes sind oder nicht. Damit wäre abw von der bisherigen Verw-Auff eine freie Zuordnung von **liquiden Mitteln, Verbindlichkeiten** und anderem sog neutralen Vermögen zu den Teilbetrieben (dazu s Tz 144ff) nicht mehr möglich. Auf das beim nationalen Teilbetriebsbegriff entsch Kriterium der funktional wes Betriebsgrundlage käme es nicht mehr an (so s Blumers, DB 2001, 722, 725; s Neumann, EStB 2002, 437, 441; s Hahn, IStR 1998, 326, 328; s Goebel/Ungemach/Seidenfad, DStZ 2009, 354; und s Greil, StuW 2011, 84, 89).

Nach Auff von Schmitt (DStR 2011, 1108, 1109) und Blumers (BB 2011, 2204, 2207) kann aus dem bisher einzigen EuGH-Urt zum europäischen Teilbetriebsbegriff nicht geschlossen werden, dass bei der Übertragung eines Teilbetriebs die Gesamtheit der in dem betr Unternehmensteil vorhandenen aktiven und passiven WG übertragen werden muss. IE beziehe sich die Übertragungspflicht nur auf die für die Funktionsfähigkeit des übertragenen Teilbetriebs wes WG. Danach fehle es nur dann an der Übertragung eines Teilbetriebs, wenn der überge-

hende Unternehmensteil wegen des Zurückbehalts einzelner WG seine vorher vorhandene Funktionsfähigkeit verliere.

Tz. 109

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **FinVerw** hat in der endgültigen Fassung des UmwSt-Erl 2011 (s Rn 15.02 und 15.07) auf die im Vorfeld vorgebrachte Kritik reagiert. Danach gehören zu einem Teilbetrieb alle funktional wes Betriebsgrundlagen sowie die diesem Teilbetrieb nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG. Anders ausgedrückt bedeutet dies, dass WG, die keine funktional wes Betriebsgrundlage sind und die auch nicht wirtsch einem bestimmten Teilbetrieb zuzuordnen sind, frei zugeordnet werden können. Dazu im Einzelnen s Tz 146ff.

Tz. 110

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Diejenigen Vertreter der Fachlit, die eine generelle Übernahme des europäischen Teilbetriebsbegriffs in das nationale Recht ablehnen (s Tz 100), würden den im Hinblick auf die nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG engeren Tw-Begriff der FRL auf rein innerdt Vorgänge nicht anwenden. Anders jedoch der EuGH (s Urt des EuGH v 17.07.1997, C-28/95, Rs Leur-Bloem, IStR 1997, 539 und Urt v 15.01.2002, C-43/00, Rs Andersen og Jensen, DB 2002, 822 Rn 25), der in beiden Verfahren, obwohl es um innerstaatliche Sachverhalte ging, die jeweiligen nationalen Regelungen, die der Umsetzung der FRL dienten, deckungsgleich mit der FRL auslegte. Nach Auff von Schmidt (DStR 2011, 1108, 1110) betrafen diese EuGH-Urt Sondersachverhalte und können daher nicht verallgemeinert werden.

Beinert/Benecke (FR 2010, 1009, 1022) rechtfertigen die strengere Regelung der FRL, nach der zB Verbindlichkeiten dem sie verursachenden Teilbetrieb zuzuordnen sind, damit, dass die FRL, anders als das UmwStG, keine Regelung enthält, wonach bare Zuzahlungen in gewissem Umfang einer sneutralen Spaltung nicht entgegenstehen. Das Verbot der Gewährung barer Zuzahlungen könnte danach über eine freie Zuordnung der Verbindlichkeiten umgangen werden.

Tz. 111

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

d) Selbständigkeit des Teilbetriebs

Als weiterer Punkt, in dem der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff nicht übereinstimmen, wird in der Fach-Lit (s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 138, 139 und s Blumers, BB 2011, 2204, 2207) die Voraussetzung der **Selbständigkeit** genannt. Für den Teilbetriebsbegriff der FRL reichen danach die organisatorische Verselbständigung und Funktionsfähigkeit aus, ohne dass eine Unterscheidbarkeit von der übrigen Tätigkeit des Unternehmens hinzukommen muss. Nach nationalem Recht stehen die Merkmale der "Selbständigkeit" und der "eigenständigen Funktionsfähigkeit" in einem Verhältnis der Nebenordnung, während die FRL den Begriff der eigenständigen Funktionsfähigkeit für die Auslegung des Kriteriums der Selbständigkeit heranzieht (s Herzig, IStR 1994, 2). Für den nationalen Teilbetriebsbegriff fordert die Rspr, dass sich die in dem betr Teilbetrieb ausgeübte Tätigkeit von der übrigen Tätigkeit des Gesamtbetriebs deutlich unterscheidet.

Die Frage, ob ein Teilbetrieb vorliegt, ist in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt und erst in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen (s EuGH Urt v 15.01.2002 – C-43/00 – Andersen og Jensen, Slg Rspr 2002, I 00 379). UE besteht hinsichtlich der finanziellen Ausstattung des Teilbetriebs kein Unterschied zwischen nationalem und europäischem Teilbetriebsbegriff (glA s Bleifeld, in F/D, UmwStG Rn 85 zu § 15 UmwStG). Auch nach nationalem Teilbetriebsverständnis setzt die Lebensfähigkeit voraus, dass der Teilbetrieb entspr finanziell ausgestattet ist, so dass insbes eine **dauerdefizitäre Tätigkeit der öff Hand** bereits nach nationalem Teilbetriebsverständnis keinen Teilbetrieb darstellen kann; es fehlt insoweit an einer aus eigenen Mitteln funktionsfähigen Einheit (glA Neumann, GmbHR 2012, 141; dazu s auch Essing/Funke, DStR 2014, 1253). Ebenso wird die Teilbetriebseigenschaft abgelehnt, wenn die übernehmende Kö allein aus finanziellen Gründen das Überleben des übertragenen Unternehmensteils nicht sicherstellen kann (s EuGH, Urt v 15.01.2002 – C-43/00 – Andersen og Jensen, Slg Rspr 2002 I, 379 Rn 36; weiter s Weier, DStR 2008, 1002) oder wenn eine positive Prognose zur Fortführung aus eigenen Mitteln nicht möglich ist (s Blumers, BB 2011, 2204). Hilfreich ist es in solchen Fällen, wenn die übernehmende Kö als OG eingebunden wird und der OT die Verluste übernimmt.

Tz. 112

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die von der Rspr aufgestellten Indizien für das Vorliegen eines Teilbetriebs gehen davon aus, dass dieser Beschaffung, Produktion, Marketing und Vertrieb umfasst. Nach uE zu weit gehende Auff von Ropohl (DB 2014, 2673) erfordert die heutige Unternehmenspraxis eine Modifizierung des Teilbetriebsbegriffs. Da Konzerne häufig so strukturiert sind, dass zwar im Gesamtkonzern sämtliche vorgenannten Funktionen vorhanden sind, wegen deren Aufteilung auf mehrere rechtlich separierte Einheiten aber nicht mehr beim einzelnen Betrieb, kann sE für die Auf- bzw Abspaltung nichts anderes gelten; Ropohl beruft sich dafür auf den sE großzügigeren Teilbetriebsbegriff lt FRL. S hierzu auch Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 145. UE ist diese Aussage in der derartigen Allgemeinheit zu weitgehend. Es ist jeweils iRe einzelfallbezogenen Betrachtung zu prüfen, ob die fehlende Querschnittsfunktion dem zu beurteilenden Teilbetrieb seine Selbständigkeit nimmt.

Tz. 113

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

e) Sicht der Übertragerin oder der Übernehmerin ausschlaggebend?

UE ist die Frage nach der Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen **aus der Sicht der übertragenden Kö** zu beurteilen (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02; weiter s Thömmes, in FS Widmann, 2000, 583, 602; s Benecke, FR 2010, 1009, 1020; und s Feldgen, Ubg 2012, 459). **AA** s Neumann (EStB 2002, 437, 438); s Weier (DStR 2008, 1002, 1005); s Blumers (BB 2008, 2041, 2044); s Goebel/Ungemach/Seidenfad (DStZ 2009, 354, 362); s Beinert (FR 2010, 1009, 1020); und s Greil (StuW 2011, 84, 89), nach deren Auff es beim Teilbetriebsbegriff nach der FRL auf die Perspektive des gedachten Erwerbers ankommt.

4.4.4 Maßgeblicher Zeitpunkt; Teilbetrieb im Aufbau; Liefer- und Leistungsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum HI9324543

Tz. 114

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Teilbetriebs-Eigenschaft war nach früherer Verw-Auff (s UmwSt-Erl 1998 Rn 15.10) nach den **Verhältnissen zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschl** zu beurteilen. Bis dahin mussten sowohl die wes Betriebsgrundlagen als auch die sog neutralen WG den zu spaltenden Teilbetrieben zugeordnet sein (wg der Zuordnung von WG zu einem Teilbetrieb s Tz 133ff).

Daraus folgte, dass spaltungsfähige echte Teilbetriebe (anders als fiktive Teilbetriebe, s Tz 161ff) durch Zuordnung von Vermögen bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses (also nicht bereits bis zum stlichen Übertragungstichtag) **geschaffen** werden konnten.

Die frühere Verw-Auff ermöglichte es, einen **Teilbetrieb im Aufbau** (zum Begriff s H 16 (3) EStH 2013) als Spaltungsobjekt anzuerkennen (s Blumers, BB 1995, 1821). Es war aber zu beachten, dass die Rspr (s Urte des BFH v 01.02.1989, BStBl II 1989, 458) sehr strenge Voraussetzungen für die Anwendung der §§ 16, 34 EStG an im Aufbau befindliche Teilbetriebe stellte. Insbes mussten die wes Betriebsgrundlagen bereits vorhanden und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten sein (s § 20 UmwStG Tz 106).

Tz. 115

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Im **UmwSt-Erl 2011** (Rn 02.14 und Rn 15.03) vollzog die FinVerw eine Kehrtwende, auch im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Teilbetriebsbegriffs der FRL (s Tz 111). Danach ist die **Teilbetriebseigenschaft** nicht mehr nach den **Verhältnissen** zu dem Zeitpunkt des Spaltungsbeschl, sondern nach denen zum (stlich rückbezogenen) **stlichen Übertragungstichtag** zu beurteilen (s Benecke, in Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1021). Ein Teilbetrieb, der erst im Rückwirkungszeitraum entstanden oder von dritter Seite zugekauft worden ist, kann danach nicht mit stlicher Rückwirkung auf den Schluss des vorangegangenen Wj auf eine andere Kap-Ges abgespalten werden. Die übertragende Kap-Ges kann nach Verw-Auff nur solche Sachgesamtheiten übertragen, die bereits zum stlichen Übertragungstichtag als funktionsfähige Einheit vorhanden und als solche der übertragenden Kap-Ges zuzurechnen waren (s Neumann, GmbHR 2012, 141, 144).

Tz. 116

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Ein **Teilbetrieb im Aufbau kommt nicht** mehr als Spaltungsobjekt in Frage, weil er die EU-rechtlichen Teilbetriebsvoraussetzungen nicht erfüllt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.03). **AA** s Schaflitzl/Götz (DB 2/2012, Beil1, 25, 33) und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 146).

Tz. 117

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Auff der FinVerw zu dem Zeitpunkt, zu dem die Teilbetriebsvoraussetzung erfüllt sein muss, ist **umstr**. Nach **aA** (s Schießl in W/M, § 15 UmwStG Rn 32 mwNachw; s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 169; s Förster, GmbHR 2012, 237) braucht die Teilbetriebsvoraussetzung erst zum Zeitpunkt der Wirksamkeit der Übertragung, dh bis zum Zeitpunkt der HReg-Eintragung, erfüllt zu sein. Nach dieser Gegenauff kann die Rückwirkungsfunktion des § 2 Abs 1 UmwStG nur für die Rechtsfolgen der Spaltung herangezogen werden, nicht jedoch bei der Prüfung der Voraussetzungen des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG. Diese Kritik an der Auff der FinVerw ist

der Sache nach berechtigt. Die stliche Rückwirkung der Spaltung entfaltet erst auf der zweiten Stufe bestimmte Rechtsfolgen, nachdem zunächst vorgelagert zu prüfen ist, ob die Voraussetzung für eine st-neutrale Spaltung (hier Vorliegen der Teilbetriebseigenschaft) tatsächlich vorliegen. Indem die FinVerw die stliche Rückwirkung bereits auf die vorgelagerte Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 15 UmwStG einwirken lässt, begeht sie uE einen unsystematischen Zirkelschluss. Auch der BFH geht in seinem Urt v 21.02.2022 (DStR 2022, 1949) davon aus, dass auf den Zeitpunkt des Um-Beschl abzustellen ist. Im Urt-Fall verneinte der BFH bei einem Formwechsel einer Pers-Ges in eine Kap-Ges das Vorliegen eines MU-Anteils (= Einbringungsgegenstand iSv § 20 Abs 1 UmwStG), da die Pers-Ges bei Fassung des Formwechselbeschl ihren Gew bereits eingestellt hatte und mithin nicht mehr als MU-Schaft zu qualifizieren war. Daher ist zu hoffen, dass die FinVerw iRd anstehenden Aktualisierung des UmwSt-Erl ihre Sichtweise überdenkt. Dies hätte für die Unternehmen den praktischen Vorteil, dass der für eine st-neutrale Spaltung erforderliche zeitliche Vorlauf geringer wäre und die nachfolgend (s Tz 119ff) erörterten Folgefragen dieser fragwürdigen Verw-Auff sich erübrigen würden.

Tz. 118

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach **Auff der FinVerw** ist von der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt der Teilbetrieb als solcher vorliegen muss, die Frage zu unterscheiden, bis zu welchem Zeitpunkt die zu dem Teilbetrieb gehörenden WG diesem **zugeordnet** sein müssen (Zeitpunkt der realen Zuordnung). Die Fin-Verw verlangt, dass am stlichen Übertragungsstichtag der Teilbetrieb als organisatorisch geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit als solcher bereits vorhanden ist. Daher müssen zu diesem Zeitpunkt diejenigen WG im BV der zu spaltenden Kö vorhanden sein, die für die Begr der Teilbetriebsqualität essenziell sind. Dies sind die funktional wes Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtsch Zusammenhängen dem Teilbetrieb zuzuordnen WG (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.07). Dem sog neutralen Vermögen wird von der FinVerw bei der Beurteilung der Teilbetriebsqualität zum stlichen Übertragungsstichtag keine Bedeutung beigemessen (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.07).

Nach Verw-Auff ist es jedoch nicht erforderlich, dass bereits zum stlichen Übertragungsstichtag (in Vorbereitung der erst später aufgestellten Übertragungs-Bil) das gesamte in der St-Bil ausgewiesene BV dem bzw den Teilbetrieb(en) zugeordnet worden ist. Diese Zuordnung erfolgt in der Praxis erst im Vorfeld der Fassung des Spaltungsbeschl iRd Erstellung der Spaltungsbil. Insbes die nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG und das neutrale Vermögen können daher – dem stlichen Übertragungsstichtag zeitlich nachgeordnet – einem Teilbetrieb zugeordnet werden. Aber auch bei gemischt genutzten funktional wes Grundstücken reicht es aus, wenn die reale oder ideelle Trennung bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschl erfolgt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.08 und s Tz 139).

Tz. 119

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die geänderte Verw-Auff zum Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebseigenschaft wirft eine **Reihe praktischer Probleme** auf:

a) Zu- und Abgänge zum BV während der stlichen Interimszeit

Bei Zugrundelegung der Verw-Auff müssen im Rückwirkungszeitraum hinzuerworbene wes Betriebsgrundlagen und dem zu übertragenden Teilbetrieb zuordenbare WG nicht zwingend mitübertragen werden, dh sie können

frei zugeordnet werden. Ferner ist es danach st-unschädlich, wenn in der Interimszeit wes Betriebsgrundlagen oder dem zu übertragenden Teilbetrieb zuordenbare WG aus dem BV der Übertragerin ausscheiden. GlA s Benz/Rosenberg (DB 2011, 1354, 1357); s Förster (GmbHR 2012, 237ff); und s Schaflitzl/Götz (DB 2/2012, Beil 1, 25, 35). Wegen der Rechtsfolgen bzgl der Zuordnung des Veräußerungserlöses s Tz 120.

Wegen der abl Auseinandersetzung mit der geänderten Verw-Auff s Beinert (in Beinert/Benecke, FR 2010, 1009, 1022); s Stangl/Grundke (DB 2010, 1851); s Schmitt (DStR 2011, 1108, 1111); s Schaden/Ropohl (BB-special 1.2011, 11, 14); und s Heurung/Engel/Schröder (GmbHR 2012, 273, 276), nach deren Auff die FinVerw sich in Widerspruch zur Rspr des BFH setzt, was das oa Urt v 21.02.2022 (DStR 2022, 1949, s Tz 117) bestätigt. **AA** ebenfalls s Kessler/Moritz (DStR 2011, 1065), die insbes in der FRL eine Rechtsgrundlage für die geänderte Verw-Auff nicht sehen. Die FRL enthält übrigens keine Aussagen zum maßgeblichen Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebseigenschaft.

Zugegebenermaßen führt die Verw-Auff zu seltsamen Ergebnissen; kann sie doch bewirken, dass im Zeitpunkt des Spaltungsbeschl ein Teilbetrieb als organisatorisch geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gar nicht mehr existiert.

Tz. 120

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

b) Veräußerung wes Betriebsgrundlagen oder wirtsch zuordenbarer WG während der Interimszeit

Die FinVerw hat sich nicht zu der Folgefrage geäußert, ob bei einer Veräußerung wes Betriebsgrundlagen oder wirtsch zuordenbarer WG während der Interimszeit der Veräußerungserlös zwingend demjenigen Teilbetrieb zugeordnet werden muss, zu dem das veräußerte WG gehörte. UE ist dies zwingend, weil in der stlichen Übertragungsbil die später veräußerte wes Grundlage noch enthalten und diese auch gem § 15 iVm § 12 Abs 1 UmwStG in die St-Bil der Übernehmerin zu transferieren ist. Alle Veräußerungsvorgänge in der Interimszeit werden im Ergebnis bereits als von der Übernehmerin vorgenommen behandelt. Erst bei dieser tritt das Surrogat an die Stelle der wes Betriebsgrundlage. Ebenso s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 174, der auf der Basis der von ihm abgelehnten Verw-Auff ebenfalls von einer zwingenden Zuordnung des Veräußerungserlöses zum betreffenden Teilbetrieb ausgeht.

Tz. 121

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

c) Nutzungsänderungen während der Interimszeit

Wird eine wes Betriebsgrundlage (Ausnahme: Grundstücke, s Tz 140) am stlichen Übertragungstichtag von mehreren Teilbetrieben genutzt, ist dies ein Spaltungshindernis (s Tz 136), auch wenn sie in dem Zeitpunkt des Spaltungsbeschl zu 100 % von einem der Teilbetriebe genutzt wird. Umgekehrt steht es bei Zugrundelegung der Verw-Auff einer stneutralen Spaltung nicht entgegen, wenn eine wes Grundlage am stlichen Übertragungstichtag zu 100 % von einem der Teilbetriebe genutzt wird, in dem späteren Zeitpunkt des Spaltungsbeschl jedoch eine gemeinsame Nutzung durch mehrere Teilbetriebe vorliegt. Allerdings muss sie auf der Grundlage der Verw-Auff zwingend bei dem Teilbetrieb verbleiben, vom dem sie am stlichen Übertragungstichtag zu 100 % genutzt worden ist.

Die FinVerw stellt also bei sämtlichen funktional wes Betriebsgrundlagen (inkl Grundstücken) ausschl auf die Nutzungsverhältnisse am stlichen Übertragungstichtag ab, so dass sie Nutzungsänderungen im Rückwirkungszeitraum keine Bedeutung beimisst

Bei nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG sieht der UmwSt-Erl 2011 in Rn. 15.09 demgegen eine Sonderregelung vor. Ist ein derartiges WG aufgr einer dauerhaften Nutzungsänderung bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschl zwingend einem anderen Teilbetrieb zuzuordnen, beanstandet sie es nicht, wenn bzgl der Zuordnung dieses WG auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschl abzustellen ist. Alleine diese nicht für funktional wes Betriebsgrundlagen geltende Sonderregelung verleiht der aus oa Gründen (s Tz 117) ohnehin abzulehnenden Verw-Auff fast schon leicht skurrile Züge.

Dem Stpfl bleibt letztlich die Möglichkeit, die dargestellten Probleme aufgr der Zeitpunkt Betrachtung durch Wahl eines späteren stlichen Übertragungstichtag im Einzelfall zu vermeiden.

Tz. 122

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht abschließend geklärt ist, ob die in Tz 115 erläuterte Verw-Auff, wonach das Vorliegen der Teilbetriebseigenschaft auf den stlichen Übertragungstichtag zu prüfen ist, im Fall der Abspaltung auch für das bei der Übertragerin **zurückbleibende BV** gilt (idS s Neumann, GmbHR 2012, 141, 143 und s Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2012, 273, 276; **aA** s Stangl/Grundke, DB 2010, 1851ff und s Schumacher/Neitz-Hackstein, Ubg 2011, 409, 418). Dies ist uE folgerichtig, da aufgrund des doppelten Teilbetriebserfordernisses sowohl das verbleibende als auch das übertragende Vermögen zum maßgebenden Betrachtungszeitpunkt die Teilbetriebseigenschaft erfüllen müssen.

Tz. 123

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Anders als bei einer Verschmelzung haben bei einer Auf- oder Abspaltung **zwischen den Teilbetrieben** im Rückwirkungszeitraum bestehende **interne Liefer- und Leistungsbeziehungen** eine besondere stliche Relevanz. Nach Rn 02.13 des UmwSt-Erl 2011 hat die Zuordnung von Aufwand und Ertrag für solche Liefer- und Leistungsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum "nach wirtsch Kriterien" zu erfolgen, dh es ist darauf abzustellen, zu welchem Teilbetrieb der übertragenden Kö die jeweilige Liefer- und Leistungsbeziehung wirtsch gehört (s § 2 UmwStG Tz 44). Die Rückwirkungsfiction führt nach uE zutr Verw-Auff **nicht** dazu, dass **im Außenverhältnis** fiktive Liefer- und Leistungsbeziehungen im Verhältnis zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger oder zwischen den übernehmenden Rechtsträgern fingiert werden. Fraglich ist, ob für die stliche Gewinnermittlung der Teilbetriebe eine Verrechnung auf Kostenbasis (so s Schumacher/Neitz-Hackstein, Ubg 2011, 409, 417 und s van Lishaut, in R/H/vL, 3. Aufl, § 2 UmwStG Rn 61) oder mit Gewinnaufschlag zu erfolgen hat. Hier ist uE der erwähnten Auff, die auch auf der Linie der Verw-Auff liegt (s UmwSt-Erlass 2011 Rn. 02.13), zu folgen. Dies ist zumindest in Fällen mit Mehrheitsbeteiligungen im Ergebnis unstrittig, da die nachträgliche Vereinbarung eines Gewinnzuschlags bereits wegen des hier zu beachtenden formellen Fremdvergleichs (Rückwirkungsverbot) zur Annahme einer vGA führt.

Stellt sich bei einer späteren Außenprüfung heraus, dass die vom Unternehmen vorgenommene Zuordnung von Aufwand und/oder Erträgen fehlerhaft war, wird das uE nicht nachträglich zum Spaltungshindernis. Vielmehr

würde dann lediglich fehlerhafte Zuordnung von der Außenprüfung korrigiert.

Tz. 124–130

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.4.5 Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem Teilbetrieb

HI9324544

4.4.5.1 Umwandlungssteuererlass 1998; Übergangsregelung

HI9324545

Tz. 131

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

*Der auf dem nationalen Teilbetriebsbegriff aufbauende **UmwSt-Erl 1998** (Rn 15.07–15.09) enthielt für die Zuordnung von WG zu den Teilbetrieben folgende Regeln:*

- *Konstitutiv für den Teilbetrieb sind nur seine wes Betriebsgrundlagen.*
- *Grundstücke, die für mehrere Teilbetriebe eine wes Betriebsgrundlage darstellen, dürfen im Billigkeitswege, wenn eine reale Teilung nicht zumutbar ist, ideell auf die Teilbetriebe aufgeteilt werden.*
- *BV der übertragenden Kap-Ges, das nicht zu den wes Betriebsgrundlagen gehört (sog neutrales Vermögen) kann grds jedem der Teilbetriebe zur Kap-Verstärkung zugeordnet werden.*
- *Auch den fiktiven Teilbetrieben (100%ige Kap-Beteiligung und MU-Beteiligung) dürfen in Billigkeitswege WG einschl Verbindlichkeiten zugeordnet werden, die damit in unmittelbarem wirtsch Zusammenhang stehen.*

4.4.5.2 Umwandlungssteuererlass 2011

HI9324546

Tz. 132

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Im Hinblick darauf, dass die FinVerw. nach der Änderung des UmwStG durch das SEStEG den europäischen Teilbetriebsbegriff der FRL für maßgebend erachtet (s Tz 101) sind die Zuordnungsregeln durch den UmwSt-Erl 2011 angepasst worden.

Tz. 133

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Unter Zugrundelegung des europäischen Teilbetriebsbegriffs gelten nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02ff) nunmehr folgende Zuordnungsgrundsätze:

a) Funktional wes Betriebsgrundlagen und nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbare WG

Die funktional **wes Betriebsgrundlagen** müssen dem jeweiligen Teilbetrieb zwingend zugeordnet werden. Zum Begriff und zu den Einzelheiten s § 20 UmwStG Tz 40ff. Wegen praxisrelevanter Fallgr s auch Goebel/Ungemach/Seidenfad (DStZ 2009, 354).

Nach uE zutr Auff von Schmitt (DStR 2011, 1108) ist der Begriff der wes Betriebsgrundlage enger als der des notwendigen BV, dh nicht alle Bestandteile des notwendigen BV (insbes große Teile des UV) sind nicht gleichzeitig eine wes Betriebsgrundlage im oa Sinne. Wohl aber wird die FinVerw die betreffenden WG uE dem zuordenbaren BV (dazu s nachstehend) zurechnen (glA s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 96).

Neu ist im UmwSt-Erl 2011 (Rn 15.02), weil auf dem europäischen Teilbetriebsbegriff beruhend, dass einem echten Teilbetrieb auch die diesem Teilbetrieb **nach wirtsch Zusammenhängen zugehörigen und zuordenbaren WG** zwingend zuzuordnen sind (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.07). Krit s Förster (GmbHR 2012, 237, 241), der bezweifelt, dass sich aus dem europäischen Teilbetriebsbegriff ableiten lässt, dass einem Teilbetrieb zwingend mehr als die wes Betriebsgrundlagen zuzuordnen sind. Dergleichen die Maßgeblichkeit des europäischen Teilbetriebsbegriffs abl s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 141ff); s. Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 56ff). Im UmwSt-Erl 2011 wird die neue Begrifflichkeit der nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG nicht erläutert. Nach Auff von Bleifeld (UmwSt-Erl 2011 [2012], 318) handelt es sich dabei um das notwendige BV des Teilbetriebs, wobei sE nicht das gesamte notwendige BV (insbes nicht das Umlaufvermögen) "funktional wes" ist. Die Erfahrungen in der Praxis haben indes gezeigt, dass die FinVerw hier den Kreis der zuzuordnenden WG weiterzieht.

Tz. 134

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Es kommt darauf an, welche WG in dem für die Beurteilung des Teilbetriebsbegriffs maßgeblichen Zeitpunkt (dazu s Tz 115ff) im wirtsch Eigentum der übertragenden Kö stehen. WG, die **vor diesem Zeitpunkt veräußert** wurden (dazu s Tz 91, 149), sind bei der Zuordnung zu den Teilbetrieben nicht mehr zu berücksichtigen. Etwas anderes kann uU gelten, wenn ein vor der Spaltung veräußertes sog spaltungshinderndes WG zeitnah zur Spaltung wieder auf die übertragende Kö rückübertragen wird. Hier spricht sehr viel für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd § 42 AO, da die Wirkung der Veräußerung aufgr ihrer zeitnahen Rückveräußerung nicht auf Dauer angelegt war (dazu s auch Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 150). In dieser Konstellation ist auch die eingetretene Gewinnrealisierung uE kein durchschlagendes Argument gegen die Anwendung von § 42 AO.

Tz. 135

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht im UmwSt-Erl 2011 geregelt ist, nach welchen **Kriterien** die zuordenbaren WG einem der Teilbetriebe zuzuordnen sind. Förster (GmbHR 2012, 237, 241) hält es für denkbar, AV nach Nutzungszusammenhängen, UV nach Verbrauchs- oder Absatzzusammenhängen und Finanzmittel nach Erwirtschaftungs- oder Finanzierungszusammenhängen zuzuordnen. Dabei wird häufig ein erheblicher Ermessensspielraum bestehen.

Zwingend zuzuordnen sind nach uE zutr Verw-Auff (ableitbar aus der Aussage in Rn 15.10 des UmwSt-Erl 2011 bzgl Pensionsrückstellungen) auch die mit dem jeweiligen Teilbetrieb zusammenhängenden **Forderungen** und **Verbindlichkeiten**, denn nach der Rspr (s Beschl des GrS des BFH v 07.08.2000, BStBl II 2000, 632, 635) sind auch Schulden und Verbindlichkeiten WG im ertragstlichen Sinne. Krit dazu Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 166), der sich für die freie Zuordenbarkeit von Verbindlichkeiten und Schulden ausspricht. Wegen der Zuordnung von Verbindlichkeiten aus einem **GAV** iRd Spaltung einer OG gilt uE in Anlehnung an die Auff von Möbus/Posnak/Hansen (Ubg 2013, 146) Folgendes: Verbleibt bei einer Abspaltung der GAV bei der

Übertragerin, sind ihr auch Verbindlichkeiten (uE auch Forderungen) aus dem GAV zuzuordnen. Da bei einer Aufspaltung der OG der GAV endet (s UmwSt-Erl 2011 Rn Org.23), sind in diesem Fall die Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem GAV auf die Übernehmerinnen aufzuteilen, wobei wohl tendenziell darauf abzustellen ist, welcher Teilbetrieb die Ergebnisse erwirtschaftet hat.

Wegen Detailfragen zu den Kriterien bei der Zuordnung von und nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG zu echten Teilbetrieben s Tz. 138ff.

Bei einem **fiktiven Teilbetrieben** iSd § 15 Abs 1 S 2 UmwStG (MU-Anteil und 100 %-Kap-Beteiligung) lässt die FinVerw nur bei Vorliegen eines **unmittelbaren wirtsch Zusammenhang** die Zuordnung eines WG zu (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.11 und s Tz 150ff). Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die FRL den Begriff des fiktiven Teilbetriebs nicht kennt (s Tz 100) und mithin bei fiktiven Teilbetrieben der nationale Teilbetriebsbegriff gilt. Zudem spricht der Wortlaut des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG sowie die in § 15 Abs 2 UmwStG klar zum Ausdruck gekommene Intention des Ges-Gebers, die Umw in Einzel-WG in fiktive Teilbetriebe zu verhindern, für die restriktiven Zuordnungsregeln der FinVerw. In diesem Sinne auch zutr Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 185).

Tz. 136

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Im Einzelnen ergeben sich folgende **Zuordnungsgrundsätze** iRe st-neutralen Spaltung:

	Echter Teilbetrieb	MU-Anteil	100 %-Kap-Beteiligung
Funktional wes Betriebsgrundlagen (einschl der bei einer MU-Schaft im Sonder-BV gehaltenen WG)	Übertragung (Übergang des wirtsch oder des zivilrechtlichen Eigentums) erforderlich. Gemischt genutzte wes Betriebsgrundlagen sind ein Spaltungshindernis (Ausnahme: Grundstücke, s Tz 139).	Übertragung (Übergang des wirtsch oder des zivilrechtlichen Eigentums) erforderlich	–
Zuordenbare WG , die nicht funktional wes für einen der Teilbetriebe sind	Übertragung (Übergang des wirtsch oder des zivilrechtlichen Eigentums) erforderlich. Gemischt genutzte zuordenbare WG sind kein Spaltungshindernis. Zuordnung zu dem Teilbetrieb mit	Müssen nicht mitübertragen werden. Sie dürfen insoweit mitübertragen werden, als sie entweder zu dem MU-Anteil gehören (Gesamthands- oder Sonder-BV [notwendig oder gewillkürt]) oder mit diesem in einem unmittelbaren wirtsch Zusammenhang ste-	Müssen nicht mitübertragen werden. Sie dürfen insoweit mitübertragen werden, als sie mit der Kap-Beteiligung in einem unmittelbaren wirtsch Zusammenhang stehen und nicht zwingend ei-

dem größten Nutzungsanteil. Keine Aufteilung auf mehrere Teilbetriebe.

hen und nicht zwingend einem echten Teilbetrieb zuzuordnen sind.

nem echten Teilbetrieb zuzuordnen sind.

Neutrales Vermögen

Kann echten Teilbetrieben frei zugeordnet werden

Darf nicht mitübertragen werden, da eine Zuordnung nicht möglich ist.

Darf nicht mitübertragen werden, da eine Zuordnung nicht möglich ist.

Tz. 137

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

b) Nutzung durch mehrere Teilbetriebe

Ist ein WG für mehrere Teilbetriebe eine funktional **wes Betriebsgrundlage**, liegen nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.08) die Voraussetzungen für die St-Neutralität der Spaltung nicht vor. Gemeinsam genutzte wes Betriebsgrundlagen stellen ein **Spaltungshindernis** dar, wenn sie nicht geteilt werden können (s Gebert, DStR 2010, 1774). Bsp: Gemeinsam genutzte bzw nicht mitübertragene Produktionsanlagen, EDV-Anlagen sowie das gemeinsame Verwaltungsgebäude. Krit zur Verw-Auff s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 85ff); s Blumers (BB 2011, 2204, 2207); und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 155). Krit s auch Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 76), nach dessen Auff die Nutzung einer wes Betriebsgrundlage durch mehrere Teilbetriebe nicht dazu führt, dass Teilbetriebe nicht vorliegen. SE können die WG, die für mehrere Teilbetriebe wes Betriebsgrundlage sind, einem Teilbetrieb zugeordnet werden.

Tz. 138

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der UmwSt-Erl 2011 (Rn 15.08) schreibt bei Nutzung durch mehrere Teilbetriebe eine Aufteilung nur für die funktional wes Betriebsgrundlagen vor, nicht jedoch für **nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbare WG**. UE ist ein solches WG in Gänze demjenigen Teilbetrieb zuzuordnen, bei dem der größte Nutzungsanteil besteht (glA s Neumann, GmbHR 2012, 141, 145 und s Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2012, 273, 274). Eine freie Zuordnung solcher WG wird von der FinVerw nicht akzeptiert. Dagegen wenden sich s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 47) und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 156ff).

Die bloße **Nutzungsüberlassung** der wes Betriebsgrundlagen sowie der nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG reicht **nicht** aus. Die jeweiligen WG müssen vielmehr mitübertragen werden (so auch s Art 2 Buchst b und ba der FRL und s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 153). Dazu s auch Tz 102, weiter s § 20 UmwStG Tz 64).

Tz. 139

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Grundstücke als wes Betriebsgrundlagen müssen grds in der Form auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden, in der sie bei dem übertragenden Rechtsträger bestanden haben (s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 105). Standen sie im rechtlichen Eigentum der Übertragerin, ist grds rechtliches Eigentum zu über-

tragen, dh sie müssen **zivilrechtlich wirksam**, also mit dinglicher Wirkung (real), **bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschl** (durch Begr von Teileigentum gem § 1 Abs 3 WEG) den zu spaltenden Teilbereichen des Unternehmens zugeordnet werden. Nach Verw-Auff reicht hier aber die Übertragung des wirtsch Eigentums aus (s Tz. 102). Hat der übertragenden Kö ohnehin nur das wirtsch Eigentum zugestanden, ist dieses zu übertragen. Bestand vor der Spaltung nur ein Nutzungsrecht in Form eines Miet- oder Pachtvertrags bzw ein dinglich gesichertes Nutzungsrecht, ist dieses Nutzungsrecht zu übertragen. Hierzu s auch Tz 102. Wegen weitergehender Einzelfragen im Zusammenhang mit der Übertragung des wirtsch Eigentums bei Grundstücken s Pyska. DStR 2016, 2017 und 2074. Hageböke (DK 2016, 65) zeigt Lösungsansätze bei der Übertragung unvermessener Grundstücksteilflächen auf.

Wegen der Frage, wann ein **Grundstück** eine wes Betriebsgrundlage ist, s Urt des BFH v 23.05.2000 (BStBl II 2000, 621); v 10.11.2005 (BStBl II 2006, 176); und v 11.06.2013 (BFH/NV 2013, 1650).

Tz. 140

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

In Fällen, in denen der Übertragerin eine reale Teilung des **Grundstücks** nicht zumutbar ist, erkennt die FinVerw (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.08) aus Billigkeitsgründen die Spaltung bei Aufteilung der wes Betriebsgrundlage durch **ideelle Teilung (Bruchteilseigentum)** im Verhältnis der tats Nutzung an (dazu s das Bsp bei Dötsch/van Lishaut/Wochinger, DB 24/1998, Beil 7, 27). Nach Verw-Auff reicht in solchen Fällen die ideelle Teilung unmittelbar nach der Spaltung aus. Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 42) weist zutr darauf hin, dass unklar ist, ob die FinVerw in diesen Fällen die Eintragung der Vereinbarung hinsichtlich des Miteigentums in das Grundbuch verlangt. UE ist eine Eintragung in das Grundbuch in diesen Fällen nicht erforderlich. Dazu s auch Gebert (DStR 2010, 1774). Von besonderer Bedeutung ist die Zuordnung und ggf Teilung von Grundstücken bei der Spaltung einer grundstücksverwaltenden Kap-Ges (dazu s Heß, NWB 2013, 1504).

Die FinVerw hat diese Billigkeitsregelung bewusst auf Grundstücke beschr und wendet sie **nicht bei anderen WG an**, an denen Bruchteilseigentum begründet werden kann (s Tz 149). S jedoch Tz 142. Abl hinsichtlich der Beschränkung auf Grundstücke s Bleifeld (UmwSt-Erl 2011 [2012], 319).

Tz. 141

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Betriebsvorrichtungen in einem Gebäude und **bewegliche WG** können uE durch die Einräumung des wirtsch Eigentums übertragen werden.

Tz. 142

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Selbst geschaffene **immaterielle WG** einschl eines Geschäfts- oder Firmenwerts sind bei einer Auf- oder Abspaltung zu einem über dem Bw liegenden Wert demjenigen Teilbetrieb zuzuordnen, mit dem sie wirtsch zusammenhängen. Hierbei stellt sich beim Geschäfts- oder Firmenwert tatsächlich keine Zuordnungsfrage, da er untrennbar mit dem jeweiligen firmenwertfähigen Teilbetrieb verbunden ist. Bei immateriellen Einzel-WG kann sich ggf. eine Zuordnungsfrage stellen, wobei sich ein Spaltungshindernis wegen gemeinsamer Nutzung durch mehrere Teilbetriebe regelmäßig nicht stellen dürfte. Dies deshalb, weil derartige WG durch Begr mit wirtsch

Miteigentum dupliziert werden können. S hierzu generell auch Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 155.

Wegen der Frage, ob **Namens- und Warenzeichenrechte** eine wes Betriebsgrundlage sind, s das zu § 20 UmwStG ergangene Urt des FG DdF v 16.02.2011 (EFG 2012, 341). S ferner Gude (DStR 2022, 1463), der die Behandlung von funktional wes immateriellen WG als Spaltungshindernis aus grds Erwägungen als nicht statthaft ansieht.

Tz. 143

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Zu den funktional wes Betriebsgrundlagen bzw zu den nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG können auch **Anteile an Kap-Ges** gehören (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.02). Wegen der Einordnung von Beteiligungen als wes Betriebsgrundlagen s Reiche (DStR 2006, 1205).

Tz. 144

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Pensionsrückstellungen können nur dem Teilbetrieb zugeordnet werden, mit dem sie zusammenhängen (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.10; weiter s Vfg der OFD Magdeburg v 11.01.1999, DB 1999, 179; s Vfg der OFD Hannover v 26.10.2000 (DB 2000, 2349; deckungsgleich s Vfg der OFD Hannover v 30.01.2007, DB 2007, 716). Danach hat bei noch bestehenden Arbeitsverhältnissen gem § 249 Abs 1 S 1 HGB iVm § 131 Abs 1 Nr 1 S 1 UmwG derjenige Rechtsträger die Rückstellungen zu bilden, der gem § 613a Abs 1 S 1 BGB in die Rechte und Pflichten aus den am Spaltungsstichtag (s § 126 Abs 1 Nr 9 UmwG) bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt.

In den übrigen Fällen hat gem § 249 Abs 1 S 1 HGB iVm § 131 Abs 1 Nr 1 S 1 UmwG der Rechtsträger die Rückstellung zu bilden, der die aus den Pensionszusagen sich ergebenden Verpflichtungen übernimmt. Dazu s auch Schaflitzl/Götz (DB 2/2012, Beil 1, 25, 34).

Tz. 145

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Rücklagen nach § 6b EStG können bei der Abspaltung eines Teilbetriebs von der übertragenden auf die übernehmende Kö übergehen, wenn sie zum übergehenden BV gehören und das übergehende BV mit dem Bw oder einem Zwischenwert angesetzt wird. Nach Auff von Pitzal (DStR 2011, 2373) gehören § 6b EStG-Rücklagen nicht zu den funktional wes Betriebsgrundlagen und können daher frei einem der Teilbetriebe zugeordnet werden. Dem ist zu folgen, da es sich bei der Rücklage nach § 6b EStG letztlich um frei zuordbares neutrales Vermögen handelt. Im Übrigen dürfte seitens des Stpfl das Bestreben bestehen, die Rücklage demjenigen Teilbetrieb zuzuordnen, in dem innerhalb der Reinvestitionsfrist eine Anschaffung- und Herstellung erfolgt. Allein dies für in jedem Fall einen sachlichen Grund für eine Zuordnung darstellen.

Wegen der besonderen Situation bei **Holdinggesellschaften** s Tz 150ff. Auch bei **Kreditinstituten** sind Sonderverhältnisse dahingehend denkbar, dass Verbindlichkeiten und die dazugehörigen Aktiva eine Bewertungseinheit bilden.

c) Frei zuordenbare WG (sog neutrales Vermögen)

Tz. 146

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

WG der übertragenden Kö, die weder zu den funktional wes Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG gehören, werden als sog **neutrales Vermögen** bezeichnet. Dieses neutrale Vermögen kann nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.09) jedem der Teilbetriebe **frei zugeordnet** werden. Die Zuordnung dieser WG kann bis zu dem Zeitpunkt des Spaltungsbeschl erfolgen und die Zuordnung hat keine Auswirkung auf die Beurteilung der Teilbetriebsqualität zum stlichen Übertragungstichtag (s Tz 118).

Die Regelung des UmwSt-Erl 2011 hinsichtlich der freien Zuordnung ist deutlich enger gefasst als im früheren UmwSt-Erl 1998 (s Tz 131).

Dies ist eine Folge des geänderten Teilbetriebsbegriffs, der dazu geführt hat, dass die nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG aus der Gr der frei zuordenbaren WG ausgeschieden sind. Viele Unternehmen sehen dies verständlicherweise krit, da hier das Risiko auf sie zukommt, dass das FA aufgr der Feststellungen einer späteren Außenprüfung die St-Neutralität abzuerkennt, weil nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG den Teilbetrieben unzutrz zugeordnet worden sind. Diese Sorge dürfte in der Mehrzahl der Fälle nach bisher gewonnenen Praxiserfahrungen eher theoretischer Natur sein. IdR werden die relevanten Rechtsfragen (auch bezgl. der Zuordnungsregeln) im Vorfeld über eine verbindliche Auskunft abgesichert. Wegen der Rechtsfolgen s Tz 154.

Tz. 147

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Zunehmend wird in der Praxis in Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft versucht, die Bp-Risiken in Spaltungsfällen durch Einfügung einer sog **catch-it-all-Klausel** im Spaltungsvertrag zu minimieren. In einer solchen Klausel wird vereinbart, dass durch die Spaltung sämtliche WG, die nach Verw-Auff zwingend einem der Teilbetriebe zuzuordnen sind, auch zugeordnet werden sollen und dass eine versehentliche falsche oder unterbliebene Zuordnung nach Aufdeckung durch die FinVerw zu korrigieren ist. Der BGH (s Urt des BGH v 08.10.2003, DB 2003, 2589; dazu s auch Schell/Krohn, DB 2012, 1119) hat im Fall einer Ausgliederung eine solche Klausel akzeptiert. Nach diesem Urt gelten "vergessene" WG (rückwirkend) als mitübertragen. Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 168) empfiehlt für solche Fälle die Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses mit Wirkung ab dem stlichen Übertragungstichtag und die Vereinbarung der nachträglichen zivilrechtlichen Übertragung.

Zwar existieren zu der Beurteilung derartiger Klauseln keine Verw-Anw, in der Verwaltungspraxis werden solche Klauseln von der **FinVerw** generell nicht anerkannt. Dies uE eindeutig zu Recht, weil ansonsten sämtliche Zuordnungsrisiken vom Unternehmen auf das FA verlagert werden würden und der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nur noch Makulatur wäre. Schließlich muss ein Teilbetrieb tatsächlich übertragen (bzw zurückbehalten) und nicht nur dem Papier eine diesbezügliche Absichtserklärung abgegeben werden.

d) Nachträgliche Änderung der Zuordnung wegen dauerhafter Nutzungsänderung während der Interimszeit

Tz. 148

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Ändert sich nach dem stlichen Übertragungstichtag bei einem nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG aufgrund dauerhafter Änderung des Nutzungszusammenhangs die Zuordnung zu einem der Teilbetriebe, beanstandet es die FinVerw (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.09) nicht, wenn für die wirtsch Zuordnung dieses WG zu einem Teilbetrieb auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Spaltungs-Beschl abgestellt wird. Näheres s Tz 121.

e) Spaltungshindernde WG

Tz. 149

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Enthält das BV der zu spaltenden Kö auch Bil-Positionen, die mit **keinem** der Teilbetriebe in wirtsch Zusammenhang stehen (zB Mietwohngrundstücke, nicht 100%ige Kap-Beteiligungen), können diese wegen der in § 15 Abs 1 S 2 UmwStG geregelten Nur-Teilbetriebs-Voraussetzung (dazu s Tz 90ff) zum Spaltungshindernis werden. Sie können einem echten Teilbetrieb als neutrales Vermögen zugeordnet werden (s Tz 146), nicht jedoch einem fiktiven Teilbetrieb (s Tz 150ff). Im letztgenannten Fall müssen sie ggf im Vorfeld der Spaltung veräußert werden. Eine solche der Spaltung zeitlich vorgelagerte gewinnrealisierende Veräußerung ist für die St-Neutralität der anschließenden Spaltung unschädlich, wenn die Übertragung auf Dauer angelegt ist (s Urt des BFH v 09.11.2011, BStBl II 2012, 638 und s Tz 134). Zum Spaltungshindernis werden auch wes Betriebsgrundlagen, die von **mehreren** Teilbetrieben genutzt werden und für die die FinVerw – anders als für Grundstücke (s Tz 140) – eine ideelle Teilung nicht anerkennt (dazu auch s Tz 136).

f) Zuordnung von WG zu fiktiven Teilbetrieben (insbes bei Holdinggesellschaften)

Tz. 150

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der UmwSt-Erl 2011 (Rn 15.11) enthält Regeln für die Zuordnung von WG zu **fiktiven** Teilbetrieben iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG. Von Bedeutung sind diese insbes für die Spaltung von **Holdinggesellschaften**, deren BV sich idR nur aus Beteiligungen zusammensetzt. Danach können einer 100 %-Beteiligung oder einem MU-Anteil nur solche WG einschl Schulden zugerechnet werden, die **in unmittelbarem wirtsch Zusammenhang** mit der auf- oder abzuspaltenden Beteiligung stehen (s Tz 165, 169). Dazu gehören nach Verw-Auff alle WG, die für die Verwaltung der Beteiligung erforderlich sind, nicht jedoch andere (nicht 100%ige) Beteiligungen. Allenfalls bei einer **geschäftsleitenden** Holding kann Abweichendes gelten (s Neumann, GmbHR 2012, 141, 142 mwNachw; weiter s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 149).

Nach Verw-Auff sind somit Holdinggesellschaften, die neben 100%igen auch nicht 100%ige Kap-Beteiligungen verwalten, stlich **nicht** zu Bw spaltbar. Hier hilft in der Praxis der § 8b Abs 2 KStG, wonach Gewinne aus der einer der Spaltung vorgeschalteten Veräußerung von Kap-Beteiligungen zu 95 % stfrei sind (ebenso hierzu s Menner/Broer, DB 2003, 1075). Wegen der Zuordnung des Verwaltungsgrundstücks gelten die og Ausführungen entspr (s Tz 139ff; s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.08).

Tz. 151

Bei der Abspaltung einer 100%igen Kap-Beteiligung aus einer **Holdinggesellschaft** können dem fiktiven Teilbetrieb "100%ige Beteiligung" insbes zugeordnet werden (dazu auch s Scholten/Grimla, DStR 2008, 1172):

- damit zusammenhängende Ertragniskonten,
- Büroeinrichtung, Fuhrpark,
- Verbindlichkeiten und Forderungen, die mit der Beteiligung selbst zusammenhängen.
- Verwaltungsgrundstücke. Dient das Verwaltungsgrundstück der Holdinggesellschaft der Verwaltung mehrerer 100%iger Beteiligungen und/oder MU-Anteile, lässt die FinVerw (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.11 iVm Rn 15.08) eine ideelle Teilung des Grundstücks (Bruchteilseigentum) zu (s Tz 140).

Nicht geklärt ist, ob insoweit ein Zuordnungszwang oder nur eine Zuordnungsmöglichkeit besteht. UE ist Letzteres der Fall, denn eine Zwangszuordnung von nach wirtsch Zusammenhängen zuordenbaren WG ergibt sich nur aus der FRL, welche der im nationalen Recht verankerten Terminus des fiktiven Teilbetriebs nicht kennt. (s Tz 100). Die Folge ist, dass aufgr der Maßgabe des nationalen Teilbetriebsbegriffs die Nichtzuordnung zB von Verbindlichkeiten die St-Neutralität der Spaltung nicht gefährdet. Anders ist die Situation indes aus den oa Gründen bei der Zuviel-Zuordnung von Bil-Positionen zu einem fiktiven Teilbetrieb.

Tz. 152

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht zugeordnet werden können zB:

- Grundstücke, die dem Halten der Beteiligung nicht unmittelbar dienen, insbes Mietwohngrundstücke (s Tz 149),
- Bankguthaben aus Beteiligungsverkäufen oÄ (dh kein konkreter Zusammenhang zur Holdingtätigkeit),
- andere als die oa Verbindlichkeiten und Forderungen.

Tz. 153

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine **gezielte** (freie) Zuordnung von **Forderungen** und **Verbindlichkeiten** zu einer 100%igen Kap-Beteiligung wird von der FinVerw **nicht** zugelassen (dazu s auch Tz 135).

4.4.5.3 Rechtsfolgen einer unzutreffenden Zuordnung der Bilanzpositionen zu den Teilbetrieben

HI9324548

Tz. 154

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wie bereits erwähnt (s Tz 146) birgt das Umschwenken vom früheren nationalen zu dem heute maßgeblichen europäischen Teilbetriebsbegriff für die Unternehmen das Risiko der "richtigen" Zuordnung sämtlicher Bil-Positionen zu dem jeweiligen Teilbetrieb in sich.

Der UmwSt-Erl 2011 äußert sich nicht zu den **stlichen Folgen einer unzutr Zuordnung** von Bil-Positionen. UE gilt Folgendes:

Die unrichtige Zuordnung von Bil-Positionen zu einem Teilbetrieb führt dazu, dass

- entweder neben dem Teilbetrieb (in seiner Muss-Zusammensetzung) weitere nicht dazu gehörende WG übertragen bzw (bei Abspaltung) zurückbehalten werden, oder
- ein nicht vollständiger Teilbetrieb übertragen bzw (bei Abspaltung) zurückbehalten wird.

In beiden Fällen fehlt es grds an der Übertragung bzw an der Zurückbehaltung eines "Nur-Teilbetriebs" (dazu s Tz 92, 93).

Tz. 155

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **Rechtsfolge** ist die Nichtanwendung des § 11 Abs 2 und des § 13 Abs 2 UmwStG (s § 15 Abs 1 S 2 UmwStG), dh

- in der stlichen Schlussbil der **übertragenden Kö** sind die bei der Spaltung übergehenden WG mit ihrem gW anzusetzen. Diese Realisierungspflicht betrifft im Fall der **Abspaltung nicht** das bei der übertragenden Kö **zurückbleibende** BV; insoweit sind die Bw zwingend fortzuführen (s Tz 373);
- auf **AE-Ebene** gelten bei der Aufspaltung die Anteile an der übertragenden Kö als zum gW veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Kö gelten als mit diesem Wert angeschafft. Dies gilt im Fall der Abspaltung anteilig im Umfang des Wertverhältnisses des abgespaltenen zu dem verbleibenden Vermögen. UE betrifft diese Gewinnrealisierungspflicht im Fall der **Abspaltung** nur diejenigen AE der übertragenden Kö, die Anteile an der Übernehmerin erhalten. Soweit die AE im Rahmen einer nicht verhältnismäßigen Spaltung weiterhin an der übertragenden Kö beteiligt bleiben (dh keinerlei Anteile an der Übernehmerin erhalten), werden die Bw bzw die AK ihrer Anteile zwingend fortgeführt. Inso- weit liegt auf Ebene dieser AE kein Realisationstatbestand vor.

UE sollten die in Tz 155, 401ff genannten Rechtsfolgen nicht undifferenziert bei jeglicher Falschzuordnung wirtsch zuordenbarer WG eintreten, sondern es sollte eine **Gewichtung** idS vorgenommen werden, dass die unzutr Zuordnung betragsmäßig nicht besonders ins Gewicht fallender WG nicht zur Nichtanwendung des § 11 Abs 2 und des § 13 Abs 2 UmwStG führt (ähnlich s Neumann, GmbHHR 2012, 141, 145 und s Schneider/Ruoff/Sistermann (FR 2012, 1, 7). Dies dürfte auch der allg Verw-Praxis in Bp entsprechen, die hier durchweg mit Augenmaß diese Thematik behandelt.

Tz. 156–160

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.5 Fiktiver Teilbetrieb (§ 15 Abs 1 S 3 UmwStG)

HI9324549

4.5.1 Allgemeines

HI9324550

Tz. 161

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 Abs 1 S 3 UmwStG erklärt per ges Fiktion **100%ige Beteiligungen an Kap-Ges** sowie **MU-Anteile** zu Teilbetrieben. Abgesehen davon, dass § 15 Abs 2 S 1 UmwStG für diese fiktiven Teilbetriebe in bestimmten Konstellationen eine dreijährige Bestandszeit vor dem Spaltungsstichtag fordert (s Tz 181ff), werden die fiktiven Teilbetriebe iRd § 15 UmwStG den echten Teilbetrieben ansonsten absolut gleichgestellt. Die Fiktion greift nicht nur hinsichtlich des übertragenen Vermögens, sondern im Abspaltungsfall auch hinsichtlich des bei der übertragenden Kö zurückbleibenden Vermögens.

Wie Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 175) zutr ausführt, unterscheidet sich die Regelungstechnik des § 15 Abs 1 S 3 UmwStG von der der §§ 20, 21 UmwStG. Auch bei der Einbringung sind MU-Anteile und die dort genannten Anteile an Kap-Ges begünstigter Einbringungsgegenstand; allerdings gibt es dort keine ges Fiktion.

Da die **FRL** eine solche Fiktion nicht kennt (s Tz 100), war der Ges-Geber frei, diesen Sonderfall des Teilbetriebs zu regeln, zumal die Regelung begünstigenden Charakter hat. Mangels Relevanz der FRL und es damit einhergehenden europäischen Teilbetriebsbegriffs, gelten für die fiktiven Teilbetriebe die nationalen Zuordnungsgrundsätze (s Tz 135). Daraus folgt einerseits, dass die zu einem MU-Anteil gehörenden und zwingend mitübertragenden wes Betriebsgrundlagen nach der funktionalen Betrachtungsweise zu bestimmen sind und andererseits, dass neutrales Vermögen nur unter engeren Voraussetzungen einem fiktiven Teilbetrieb zugeordnet werden kann. Dazu auch s Neumann (GmbHR 2012, 141, 146); weiter s Tz 135ff.

4.5.2 Mitunternehmeranteil

HI9324551

Tz. 162

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach ständiger Rspr des BFH zu § 16 EStG (s Urt des BFH v 27.05.1981, BStBl II 1982, 211; v 15.07.1986, BStBl II 1986, 896; v 24.08.1989, BStBl II 1990, 132; und v 06.11.1991, BStBl II 1992, 335) ist auch ein **Teil eines MU-Anteils** ein Teilbetrieb (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.04). Dies gilt auch nach der Änderung in § 16 S 2 EStG durch das UntStFG, wobei die Veräußerung eines Teils eines MU-Anteils nicht mehr nach § 16 EStG begünstigt ist. Dazu s auch Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 65 und s Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 90).

Tz. 163

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Für die in § 15 Abs 1 S 3 UmwStG genannten fiktiven Teilbetriebe enthält § 15 Abs 3 S 1 UmwStG eine wichtige **Einschränkung**. Danach stellen diese Anteile dann **keinen Teilbetrieb** dar, wenn sie **innerhalb von drei Jahren vor** dem stlichen Übertragungsstichtag durch Übertragung von WG, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind. Dazu s Tz 181ff.

Tz. 164

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wird der **gesamte** MU-Anteil oder ein Teil davon abgespalten, **muss** nach Verw-Auff auch das diesem Teilbetrieb **zugehörige Sonder-BV** mitabgespalten werden. **Zu dem MU-Anteil gehört nämlich auch das Sonder-BV**, soweit es sich um wes Betriebsgrundlagen handelt (s Urt des BFH; v 13.01.1994, BStBl II 1994, 454;

v 31.08.1995, BStBl II 1995, 890, v 24.08.2000, BStBl II 2005, 173; und v 06.05.2010, BStBl II 2011, 261). Im Regelfall wird es sich hierbei um Sonder-BV I handeln (glA s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 66 und s Asmus, in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 102). Aber auch bei dem Sonder-BV II (zB Beteiligung eines Kdst einer GmbH & Co KG an der Kpl-GmbH, s Vfg der OFD Rheinland und Münster v 06.11.2008, GmbHR 2009, 108, aktualisiert am 23.03.2010, GmbHR 2011, 616); dazu s auch Urt des BFH v 25.11.2009, BStBl II 2010, 471 und v 16.12.2009, BStBl II 2010, 808 sowie Kap-Ges-Anteile bei einer bestehenden engen wirt Verflechtung, s hierzu BFH-Urt v 13.02.2008, BStBl II 2009, 414 und s § 20 UmwStG Tz 133) kann es sich um eine funktional wes Betriebsgrundlage handeln, die mitübertragen werden muss. Wegen Einzelheiten s § 20 UmwStG Tz 128ff.

Soll ein Teil eines MU-Anteils übertragen werden, so muss funktional wes Sonder-BV quotenentsprechend mitübertragen werden (s Urt des BFH v. 12.04.2000, BStBl II 2001, 26 und s Tz 166).

Nach neuerer und inzwischen gefestigter BFH-Rspr ist das Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonder-BV nur zeitpunktbezogen auf den Zeitpunkt der Übertragung des MU-Anteils zu prüfen, wodurch der Anwendungsbereich der – auf einer zeitraumbezogenen Betrachtung fußenden – sog Gesamtplan-Rspr weitestgehend an Bedeutung verloren hat. S BFH Urt v 02.08.2012 (DStR 2012, 2118); v 09.12.2014 (GmbHR 2015, 263); v 30.06.2016 (BFH/NV 2016, 1452, v 14.07.2016 (BFH/NV 2016, 1702); v 30.03.2017 (BStBl II 2019, 29). Und s Görgen, DStZ 2017, 709, 715 Die FinVerw hat sich der BFH-Rspr zur Nichteinschlägigkeit der Gesamtplan-Rspr jedoch nur im Anwendungsbereich von § 6 Abs 3 und 5 EStG angeschlossen (s BMF v 27.11.2019, BStBl I 2019, 1291 und BMF v 05.05.2021, BStBl I 2021, 696), während sie iRd UmwStG unverändert die Prüfung eines Gesamtplans vornimmt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 20.07).

Tz. 165

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Einem MU-Anteil können nach Verw-Auff nur die **WG einschl der Schulden zugeordnet** werden, die in unmittelbarem wirtsch Zusammenhang damit stehen (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.11). Diese engeren Zuordnungskriterien sind dem Umstand geschuldet, dass für den fiktiven Teilbetrieb die rein-nationalen Zuordnungsgrundsätze gelten. S hierzu Tz 135 und 161. Diese restriktive Sichtweise der FinVerw wird zwar teilweise krit gesehen (s Blumers/Siegels,DB 1996, 7), dies hat indes in Zusammenhang mit einem MU-Anteil nur eine geringe praktische Bedeutung, da hier nach Maßgabe allg Grundsätze die Möglichkeit besteht, WG in das gewillkürte Sonder-BV der MU-Schaft zu überführen. Geschieht dies tatsächlich, so sind die entspr WG Bestandteil des MU-Anteils, so dass sich die Frage einer Zuordnungsmöglichkeit nach Rn. 15.11 des UmwSt-Erlass 2011 nicht stellt. So auch zutr Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 18).

Tz. 166

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wird nur ein **Teil eines MU-Anteils** abgespalten, muss auch das als wes Betriebsgrundlage zum Teilbetrieb gehörende **Sonder-BV** entspr bruchteilsmäßig mitabgespalten werden, und zwar in entspr Anwendung der zu den §§ 16, 34 EStG ergangenen Urt des BFH v 12.04.2000 (BStBl II 2001, 26); v 24.08.2000 (BFH/NV 2000, 1554); und v 06.12.2000 (BFH/NV 2001, 548). Dazu s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.04; weiter s Rogall (DB 2006, 66, 67) und s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 104). Die Ausführungen in § 20 UmwStG Tz 142ff gelten für § 15 UmwStG entspr.

Tz. 166a

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Ein MU-Anteil stellt immer einen eigenständigen Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG dar, weil er nicht funktional wes Betriebsgrundlage eines (anderen) Teilbetriebs sein kann. S UmwSt-Erl 2011 Rn 20.12; glA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 124) und s s Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 88. Folglich kann ein MU-Anteil stets eigenständig Gegenstand einer Spaltung sein (anders kann es sich indes beim anderen fiktiven Teilbetrieb der 100 %-Beteiligung verhalten, s Tz 171).

4.5.3 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

HI9324552

Tz. 167

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Als fiktiver Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG gilt auch die Beteiligung an einer Kap-Ges, die deren gesamtes Nenn-Kap umfasst (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.05). Da § 15 Abs 1 S 3 UmwStG keine Einschränkung enthält, fallen uE neben Inl-Beteiligungen auch 100%ige Beteiligungen an **ausl** Kap-Ges darunter, die nach dem Typenvergleich (s § 17 EStG Tz 133) einer inl Kap-Ges entspr. glA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 79).

Tz. 168

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wie bei MU-Anteilen stellt das UmwStG auch bei Anteilen an Kap-Ges keinerlei Anforderungen bezüglich der Aktivität der Gesellschaft. **In einer Hand** befindet sich das gesamte Nenn-Kap einer Kap-Ges auch dann, wenn die Übertragerin einen Teil der Anteile unmittelbar und die übrigen über einen **Treuhänder** hält, da das wirtsch Eigentum iSd § 39 Abs 2 Nr 1 AO maßgebend ist (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 191). Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 131) weist zutr darauf hin, dass auch stimmrechtslose Vorzugsanteile, weil sie eine Beteiligung am Nennkap repräsentieren, mit übergehen müssen, nicht jedoch Genussrechte. Hält die Kap-Ges, deren Anteile durch Spaltung übertragen werden, **eigene Anteile**, liegt ein fiktiver Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG vor, wenn die übertragende Kö sämtliche übrigen Anteile hält (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 190).

Tz. 169

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Einer 100 %-Kap-Beteiligung können nur **WG** einschl der Verbindlichkeiten **zugeordnet** werden, die in unmittelbarem wirtsch Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, zB Erträgniskonten, Einrichtung (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.11). S hierzu die vorangegangenen Ausführungen zu Tz 135 und 161. Soweit Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 193) unter Berufung auf die Änderung des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG durch das SE-StEG die Auff vertritt, dass darüber hinaus WG und Schulden frei zugeordnet werden können, kann dem daher nicht gefolgt werden.

Tz. 170

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine **Kap-Beteiligung von weniger als 100 %** ist kein fiktiver Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG, selbst wenn sie 100 % der Stimmrechte auf sich vereinigt. Es reicht auch nicht, wenn die übergehende Beteiligung zusammen mit den von der übernehmenden Kö bereits gehaltenen Anteilen 100 % ausmacht (s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 132).

Für nicht 100%ige Beteiligungen an Kap-Ges empfehlen Herzig/Förster (DB 1995, 338, 342), diese in einem ersten Schritt in eine andere Kap-Ges einzubringen und sie dadurch in eine bereits bestehende 100%ige Kap-Beteiligung zu transformieren (dazu s auch Asmus, in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 93). Hierdurch würde schädliches neutrales Vermögen beseitigt werden, ohne bei einer nachfolgenden Spaltung in den Anwendungsbereich der Missbrauchsregelung des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG (es wird ja keine neue 100 %-Beteiligung geschaffen, sondern nur eine bestehende Beteiligung angereichert). Dieser Sichtweise kann uE nicht gefolgt werden, da auch hierin eine schädliche Aufstockung iSv § 15 Abs 2 S 1 UmwStG zu erblicken ist. S auch Tz 191. Aber auch wenn man nach der uE zutr Sichtweise einen Anwendungsfall von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG annehmen würde (so Asmus in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 113), könnten durch einen solchen Anteilstausch perspektivisch die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, nach Ablauf der Dreijahresfrist des § 15 Abs. 2 S 1 UmwStG eine st-neutrale Spaltung durchzuführen. Daher macht eine solche Vorgehensweise unter gestalterischen Gesichtspunkten durchaus Sinn.

Fiktiver Teilbetrieb kann uE nur eine **unmittelbare** Kap-Beteiligung sein (glA s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 133). Hiervon abw bezieht Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 190) auch eine mittelbare Beteiligung in die Prüfung der 100 %-Grenze ein und nimmt einen fiktiven Teilbetrieb an, wenn beide Beteiligungen (die in der Summe die 100 %-Beteiligung ausmachen) übertragen werden oder verbleiben. Diese Sichtweise ist uE zu weitgehend, weil sich hier um zwei und nicht – wie von § 15 Abs 1 S 3 UmwStG gefordert – um eine Beteiligung handelt.

Tz. 171

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Ist eine **100%ige Kap-Beteiligung** (fiktiver Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG) **wes Betriebsgrundlage eines anderen Teilbetriebs**, teilt sie – anders als ein MU-Anteil, s Tz 166a – das stliche Schicksal dieses Teilbetriebs und kann nicht zu Bw aus diesem herausgelöst werden (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.06 und Rn 20.06). Wird sie übertragen, stellt das zurückbleibende Vermögen keinen Teilbetrieb mehr dar. GlA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 91). **AA** s Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 103); s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 188); s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 114); und s Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 136), die von einem Wahlrecht ausgehen, die 100 %-Beteiligung als eigenen Teilbetrieb oder als Bestandteil des aufnehmenden Teilbetriebs zu behandeln. Die Ablehnung der Verw-Auff wird hierbei damit begründet, dass ein (fiktiver) Teilbetrieb, der definitionsgem ggü anderen Teilbetrieben selbständig ist, nicht gleichzeitig eine wes Betriebsgrundlage eines anderen Teilbetriebs sein könne. Neu (GmbH-StB 1998, 169, 173) empfiehlt das Vorschalten einer Tochter-Pers-Ges, da diese Problematik durch Schaffung eines MU-Anteils (= eigenständiger fiktiver Teilbetrieb, s Tz 166a) rechtssicher vermieden werden kann.

Tz. 172

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht 100%ige Kap-Beteiligungen können im Vorfeld einer Spaltung zu 95 % stfrei nach **§ 8b Abs 2 KStG** veräußert oder zum Gegenstand einer zu 95 % stfreien Sachauskehrung gemacht werden. Bei der Prüfung der Voraussetzungen von § 15 UmwStG ist auf die Verhältnisse am stlichen Übertragungstichtag abzustellen. Vorherige gewinnrealisierende Veräußerungen werden auch von der FinVerw nicht unter dem Blickwinkel der ohnehin von der Rspr zurückgedrängten Gesamtplanrechtsprechung (S Tz 164) problematisiert. Sie hat das diesbzgl BFH-Urt v. 09.11.2011 im BStBl II veröffentlicht (BStBl II 2012, 638) und wendet es über den entschiedenen Einzelfall hinaus an.

Tz. 173–180

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.6 Fiktive Teilbetriebe müssen mindestens drei Jahre vor der Spaltung bestehen haben (§ 15 Abs 2 S 1 UmwStG) HI9324554

4.6.1 Allgemeines

HI9324555

Tz. 181

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Durch das **StSenK** ist der frühere § 15 Abs 3 ohne nennenswerte inhaltliche Änderung zu § 15 Abs 2 UmwStG geworden.

§ 15 Abs 2 S 1 UmwStG als spezielle Missbrauchsnorm enthält eine wichtige **Zusatzvoraussetzung für die Teilbetriebseigenschaft von MU-Anteilen und von 100%igen Beteiligungen an Kap-Ges**, die für fiktive Teilbetriebe iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG, nicht hingegen für echte Teilbetriebe gilt. Danach stellen MU-Anteile und 100%ige Kap-Beteiligungen keinen begünstigten fiktiven Teilbetrieb iSv § 15 Abs 1 UmwStG dar, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem stlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von WG, die keinen Teilbetrieb darstellen, **erworben oder aufgestockt** worden sind. Liegt ein Anwendungsfall von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG vor, dann ist der Spaltungsvorgang nicht st-neutral möglich, dh die stillen Reserven des übertragenen Vermögens sind zwingend aufzudecken. Hierbei ist es irrelevant, ob der nicht begünstigte fiktive Teilbetrieb übertragen wird oder (im Fall einer Abspaltung) bei der Übertragerin verbleibt.

Im Verhältnis zu § 42 AO ist § 15 Abs 2 S 1 UmwStG die speziellere Missbrauchsverhinderungsvorschrift (s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 210).

Die Regelung soll verhindern, dass im Vorfeld der Spaltung Vermögensgegenstände, die keinen Teilbetrieb bilden bzw ihm zugeordnet werden können und mithin nach hier vertretener Sichtweise ein Spaltungshindernis darstellen (s Tz 90ff), durch Übertragungsvorgänge zum Erwerb oder zur Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs verwendet werden und hierdurch im Ergebnis in einen fiktiven Teilbetrieb "umgewandelt" werden bzw in ihm aufgehen. Solche nach den Wertungen des Ges-Gebers nicht anerkennungsfähige fiktiven Teilbetriebe sollen einer St-Neutralität des Spaltungsvorgangs entgegenstehen (s BT-Drucks 12/6885, 23). Da es sich bei § 15 Abs 2 S 1 UmwStG um eine typisierte Norm handelt, sind die oa Rechtsfolgen nach vorherrschender Meinung unabhängig davon zu ziehen, ob die die Sperrfrist auslösende Übertragung eines Einzel-WG in konkreter Missbrauchsab-

sicht erfolgt ist (s Bleifeld in F/D, § 15 UmwStG Rn. 143). Jede Übertragung eines Einzel-WG innerhalb des festgelegten Zeitraums zur Aufstockung bzw. Erwerb eines fiktiven Teilbetriebs stellt danach einen schädlichen Vorgang iSv § 15 Abs 2 S 1 UmwStG. Anders kann es sich uU verhalten, wenn bereits im Zeitpunkt der Übertragung iSv § 15 Abs 2 S 1 UmwStG die Voraussetzungen für eine st-neutrale Spaltung vorgelegen haben (s Tz 198).

Wegen der **Rechtsfolgen bei Verstoß** gegen § 15 Abs 2 S 1 UmwStG s Tz 195ff.

Tz. 182

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei der **Berechnung der Dreijahresfrist** ist unter Rückgriff auf die Fristenregelungen des BGB (§§ 186–193 BGB) von dem stlichen Übertragungstichtag aus drei Jahre rückzurechnen. Es kommt dabei nicht auf den Zeitpunkt der Übertragung der WG an, sondern auf den Zeitpunkt des Erwerbs der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte (s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 204).

Tz. 183

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Sollte sich – statt der hier vertretenen Auff (s Tz 93) – die Gegen-Auff durchsetzen, wonach durch das **SEStEG** die bisherige **"Nur-Teilbetriebs"-Voraussetzung** für das bei einer Abspaltung zurückbehaltene, ggf aber auch für das bei einer Auf- oder Abspaltung übergehende Vermögen, weggefallen ist, hätte § 15 Abs 2 S 1 UmwStG nur eine eingeschr. Berechtigung für diejenigen Fallkonstellationen, in denen durch den Übertragungsvorgang erst ein zweiter (fiktiver) Teilbetrieb geschaffen wird (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 212).

Tz. 184

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die oa Zusatzvoraussetzung für MU-Anteile und für 100%ige Beteiligungen an Kap-Ges findet sich zwar nur in Abs 2 des § 15 UmwStG, sie nimmt aber ausdrücklich auf den Abs 1 des § 15 UmwStG Bezug. Nach uE zutr Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.17) führt der Erwerb bzw die Aufstockung dieser Beteiligungen durch Übertragung von Einzel-WG innerhalb von drei Jahren vor der **Abspaltung** nicht nur für eine **übertragene**, sondern auch für eine **zurückbehaltene** MU-Beteiligung oder 100%ige Kap-Beteiligung zur Versagung der Teilbetriebs-Eigenschaft, denn eine missbräuchliche Schaffung fiktiver Teilbetriebe innerhalb der drei Jahre vor der Spaltung ist auch beim zurückbleibenden Vermögen möglich. Danach versagt § 15 Abs 2 S 1 UmwStG nicht nur dann, wenn eine schädlich aufgestockte Beteiligung auf- oder abgespalten, sondern auch bei ihrer Zurückbehaltung im Zuge einer Abspaltung, die St-Neutralität des Spaltungsvorgangs. Das ändert nichts daran, dass es für das bei einer Abspaltung zurückbleibende BV nicht zur stlichen Aufdeckung der stillen Reserven kommt. GlA s Rogall (DB 2006, 66, 68) und s Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 157). **AA** s Herzig/Förster (DB 1995, 338, 344); s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 138); s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 219); s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 216); und s Schumacher/Neitz-Hackstein (Ubg 2011, 409, 417), die das Aufstockungsverbot, weil in § 15 Abs 2 UmwStG geregelt, nur auf die übergehende Beteiligung beziehen.

Folge der uE aus oa Gründen zutreffenden Verw-Auff ist im Fall der **Aufspaltung**, dass es zur vollumfänglichen Aufdeckung der stillen Reserven kommt, sofern zu dem (aus zwei Teilbetrieben gehörenden) Vermögen ein fiktiver Teilbetrieb gehört, der unter § 15 Abs 1 S 2 UmwStG fällt und mithin nicht spaltbar ist. Dies gebietet Sinn- und Wortgehalt der Norm. Da in dieser Ausgangssituation keiner der beiden Teilbetriebe st-neutral hätte abgespalten werden können, ist es folgerichtig, bei der Übertragung beider Teilbetriebe im Zuge einer Aufspaltung auch die stillen Reserven beider Teilbetriebe aufzudecken. Auch der Wortlaut der Norm trägt diese Auff, da § 15 Abs 1 S 2 UmwStG den Plural verwendet und von Übernehmerinnen spricht. Wird nicht an alle Übernehmerinnen ein begünstigter Teilbetrieb übertragen, ist das gesamte übertragene Vermögen mit dem gW anzusetzen. Das Wahlrecht nach § 15 Abs 2 UmwStG auf Ansatz des Bw oder Zw ist in diesem Fall nicht eröffnet, da die Voraussetzungen des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG nicht erfüllt sind. S auch Tz 86 und 90.

Wegen der weniger strengen Voraussetzungen bei der **Ausgliederung** s Tz 14 und 89.

Tz. 185

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Da sich die Missbrauchsvorschrift des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG ausschl auf fiktive Teilbetriebe bezieht, findet sie keine Anwendung, wenn bei der Spaltung eine kurz vorher durch Übertragung von Einzel-WG aufgestockte oder erworbene 100%ige Beteiligung an einer Kap-Ges als wes Betriebsgrundlage **eines anderen originären Teilbetriebs** übertragen wird. In diesem Fall überlagert das für den originären Teilbetrieb gewährte Wertansatzwahlrecht die Missbrauchsvorschrift des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.06; dazu s auch Tz 171), dazu s auch Herzig/Förster, DB 1995, 338, 343). Anders verhält es sich hingegen bei einem MU-Anteil (s Tz 166), da MU-Anteile stets unter den Anwendungsbereich von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG fallen und daher den strengeren Spielregeln für fiktive Teilbetriebe unterliegen.

Tz. 186

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Fraglich sind die Rechtsfolgen in Fällen, in denen neben zwei spaltbaren Teilbetrieben auch ein iSd § 15 Abs 2 S 1 UmwStG innerhalb der letzten drei Jahre vor der Übertragung st-schädlich aufgestockter fiktiver Teilbetrieb (MU-Anteil, 100%ige Kap-Beteiligung) besteht. Wird in so einer Konstellation ein echter Teilbetrieb und daneben der st-schädlich aufgestockter fiktiver Teilbetrieb abgespalten, so entfällt nach der Auff von Schumacher (R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 214) die Möglichkeit der Bw-Fortführung nur für den fiktiven, nicht jedoch auch für den echten Teilbetrieb (**aA** wohl s Thiel, DStR 1995, 239).

UE führt das unter Tz 90 darstellte Ausschließlichkeitsgebot hier bei folgerichtiger Anwendung dazu, dass auch die stillen Reserven in den abgespaltenen echten Teilbetrieb aufzudecken sind. Dies deshalb, weil durch die Existenz des schädlich aufgestockten fiktiven Teilbetriebs iSd § 15 Abs. 2 S 1 UmwStG eine Ausgangslage besteht, die eine st-neutrale Vermögensübertragung im Wege einer Spaltung nicht ermöglicht.

4.6.2 Erwerb oder Aufstockung der Beteiligung durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die HI9324556 kein Teilbetrieb sind

Tz. 187

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Vorschrift unterscheidet zwischen Erwerb und Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs.

Unter Erwerb eines fiktiven Teilbetriebs ist die erstmalige Anschaffung bzw Begr einer Beteiligung durch die Übertragung von Einzel-WG zu verstehen. Durch die Übertragung des Einzel-WG entsteht mithin das entsprechende Beteiligungsverhältnis, dh die Gegenleistung muss in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehen. S Schießl (in Widmann/Mayer, UmwStG, § 15, Rn. 180). Folglich müssen neue Anteile ausgegeben werden (100%ige Kap-Beteiligung) oder mindestens teilweise eine Gutschrift auf dem Kap-Kto I (MU-Anteil) erfolgen.

Dies ist auch folgerichtig, da andernfalls die Übertragung des Einzel-WG nicht kausal für den Erwerb des fiktiven Teilbetriebs ist. Fehlt es an der Gewährung von Gesellschaftsrechten, so liegt uU eine Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs vor.

Wird das Einzel-WG auf eine bereits bestehende Beteiligungsgesellschaft übertragen, so liegt begrifflich die Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs vor. Auch hierunter dürften überwiegend nur Übertragungsvorgänge fallen, die **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** erfolgen (s auch Schumacher in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 221).

Nach zutr Sichtweise der Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.18) ist hier jedoch insoweit zu differenzieren, als bei einer Übertragung auf eine MU-Schaft die Aufstockung eines MU-Anteils iSd § 15 Abs. 2 S 1 UmwStG unabhängig davon anzunehmen ist, ob die Übertragung des WG als Einlage oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Auf die diesbezügliche Abgrenzung (s BMF v 26.07.2016 BStBl I 2016, 684 und s BFH-Urt v 29.07.2015, BStBl II 2016, 593) kommt es daher nicht an. Diese weitgehende Auslegung des Begriffs der Aufstockung wird einerseits dem Normzweck gerecht (s Tz 181) und andererseits dem Umstand, dass das übertragende WG in beiden Übertragungsarten in dem MU-Anteil aufgeht und folglich zu seiner Aufstockung geführt hat.

Da § 15 Abs 2 S 1 UmwStG nur Erwerb und Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs durch Übertragung von Einzel-WG als schädlich ansieht, ist der "normale" **entgeltliche Erwerb** des MU-Anteils bzw einer 100%ige Kap-Beteiligung im Wege eines Kaufs gegen Geld von dem Anwendungsbereich der Norm nicht umfasst. Hiervon geht auch zutr die FinVerw aus (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.20) die aus den gleichen Erwägungen auch den unentgeltlichen Erwerb eines MU-Anteils bzw einer 100%ige Kap-Beteiligung an unschädlich ansieht.

Tz. 188

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach herrschender Sichtweise ist der zu weit geratene Wortlaut von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass die Übertragung von Einzel-WG, die keine stillen Reserven aufweisen, ebenso wenig unter den Anwendungsbereich der Norm fallen, wie die gewinnrealisierende Übertragung unter Ansatz des gW. Letzteres dürfte nur bei Übertragungen auf eine Kap-Ges relevant sein, da bei Übertragung auf eine Pers-Ges unter den Voraussetzungen von § 6 Abs. 5 S 3 EStG zwingend der Bw anzusetzen ist. Begründet wird diese Sichtweise im Kern damit, dass der Normzweck in der Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven bestünde. S Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 223); s Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG) Rn 128; und s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 140). Auch die FinVerw geht zumindest bei der Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs von den gleichen Erwägungen aus und beschr den Anwendungsbe-

reich der Norm auf die st-neutrale Übertragung von Einzel-WG, die tatsächlich über stille Reserven verfügen (s UmwSt-Erlass 2011 Rn 15.16 und 15.18).

Diese Sichtweise ist uE zu weitgehend, da sie dem eigentlichen Normzweck des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG nicht gerecht wird. Die Vorschrift nimmt nicht Anstoß an der st-neutralen Übertragung eines Einzel-WG, sondern an der Transformation eines Einzel-WG in einen fiktiven Teilbetrieb und einer hierdurch erreichbaren St-Neutralität einer nachfolgenden Spaltung.

Beispiel

Die X-GmbH verfügt über einen echten Teilbetrieb und ein Grundstück ohne Bezug zu diesem Teilbetrieb. Der Teilbetrieb verfügt über hohe stille Reserven, während das Grundstück keine stillen Reserven aufweist. Im Vorfeld der Abspaltung des Teilbetriebs überträgt die X-GmbH das Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die X-KG.

Durch die Übertragung des Grundstücks auf die X-KG erwirbt die X-GmbH einen MU-Anteil (fiktiver Teilbetrieb) und erfüllt damit erst das doppelte Teilbetriebserfordernis. Gerade in solchen Fällen soll durch § 15 Abs 2 S 1 UmwStG verhindert werden, dass in der nachfolgenden dreijährigen Sperrfrist eine st-neutrale Spaltung erfolgen soll. Da im Bsp-Fall Gegenstand der Abspaltung der hohe stille Reserven aufweisende echte Teilbetrieb ist, kann es für die Einschlägigkeit von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG uE nicht entscheidend relevant sein, ob das in einen fiktiven Teilbetrieb transformierte Einzel-WG über iRd Übertragung nicht aufgedeckte stille Reserven verfügt. Anders sähe es hingegen aus, dass der MU-Anteil abgespalten würde. Da es bei der Abspaltung ohnehin nur zu Aufdeckung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens kommen würde (s Tz 75 und 197), wäre hier durch die Schaffung des fiktiven Teilbetriebs kein Vorteil eingetreten. Nur in dieser Konstellation wäre eine teleologische Reduktion der Norm sachgerecht.

Unklar ist, ob die FinVerw der uE aus den dargelegten Gründen unzutreffende teleologische Reduktion generell folgt, oder ob sie – was eigentlich nicht überzeugend begründbar wäre – danach unterscheidet, ob der fiktive Teilbetrieb erworben oder aufgestockt worden ist. Eine solche Unterscheidung ist einerseits abzulehnen, da die Kap-Ges gestalterisch im Prinzip frei bestimmen kann, ob sie den MU-Anteil durch Übertragung des Einzel-WG erwirbt oder ob sie ihn durch Übertragung des Einzel-WG aufstockt, nachdem sie die MU-Schaft zuvor gegründet hat.

Eine Gleichbehandlung von Erwerb und Aufstockung ist uE auch deshalb sachgerecht, da auch bei Existenz von mindestens zwei fiktiven Teilbetrieben wegen des zu beachtenden sog. Ausschließlichkeitsgebots (s Tz 90ff) durch die Regelung des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG verhindert werden soll, dass das ein Spaltungshindernis darstellende Einzel-WG auf einen fiktiven Teilbetrieb verlagert wird.

Tz. 189

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht jeder Erwerb und nicht jede Aufstockung von Kap-Beteiligungen und MU-Anteilen fällt unter § 15 Abs 2 S 1 UmwStG. § 15 Abs 2 S 1 UmwStG verlangt für vor der Spaltung aufgestockte MU-Anteile und Kap-Beteiligungen nur dann eine mindestens dreijährige Zwischenzeit zwischen der Aufstockung und der Spaltung, wenn

es sich um einen Erwerb bzw eine Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs **durch Übertragung von WG** handelt, **die kein Teilbetrieb** sind. MaW: Die **Einbringung** eines Teilbetriebs innerhalb des Dreijahreszeitraums zu Bw löst die Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG nicht aus. Hierzu gehört nach zutr Auff von Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 219) auch ein fiktiver Teilbetrieb iSv § 15 Abs 1 S 3 UmwStG (100 %-Beteiligung oder MU-Anteil).

Beispiele

Beispiel 1:

Die GmbH 1 hält 60 % der Anteile an der GmbH 2. Sie bringt die GmbH 2-Anteile zum Bw in die neu gegründete GmbH 3 gegen Gewährung von 100 % der Anteile an dieser Gesellschaft ein (Zwischenholding).

Es handelt sich um einen st-schädlichen Vorgang iSd § 15 Abs 2 S 1 UmwStG, da die 100 %-Beteiligung durch Einbringung der 60 %-Beteiligung an der GmbH 2 erworben wurde. Die 60 %-Beteiligung war kein Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG. Genauso verhält es sich, wenn die 100 %-Beteiligung an der aufnehmenden GmbH 3 bereits besteht (s Tz 191).

Beispiel 2:

Die GmbH 1 bringt einen Teilbetrieb gegen Gewährung von MU-Anteilen in eine Pers-Ges ein.

Die Einbringung ist ein kein schädlicher Vorgang iSd § 15 Abs 2 S 1 UmwStG.

Tz. 190

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Im Fall der schädlichen Aufstockung einer Kap-Beteiligung bzw eines MU-Anteils erfüllen die **gesamte** Kap-Beteiligung bzw der gesamte MU-Anteil und nicht nur der aufgestockte Teil für die nachfolgenden drei Jahre nicht die Voraussetzung eines fiktiven Teilbetriebs.

Tz. 191

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht abschließend geklärt ist, ob beim fiktiven Teilbetrieb der 100%igen Kap-Beteiligung unter einer **Aufstockung** zwingend eine **prozentuale** Aufstockung der Beteiligungsquote zu verstehen ist oder ob eine Aufstockung auch vorliegt, wenn zB in eine 100%ige Kap-Beteiligung eine andere nicht 100%ige Kap-Beteiligung nach § 21 Abs 1 UmwStG eingebracht und die aufnehmende Kap-Beteiligung dadurch **volumenmäßig** aufgestockt wird (s Tz 170). Nach Auff von Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 151), führt bei **Kap-Ges** nur eine Einlage in das Nenn-Kap gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG, sofern damit eine Erhöhung der prozentualen Beteiligung verbunden ist. Einbringungsvorgänge bei einer bereits bestehenden 100 %-Beteiligung fallen nach dieser Sichtweise ebenso nicht unter § 15 Abs 2 S 1 UmwStG wie die verdeckte Einlage von Einzel-WG in diese Kap-Ges. Nach dem uE maßgeblichen Normverständnis (s Tz 188) ist auch dies trotz der bereits in der Ausgangslage bestehenden 100%igen Kap-Beteiligung

entgegen der bisher zu dieser Fallkonstellation vertretenen Sichtweise schädlich, da durch die Übertragung des Einzel-WG ein Spaltungshindernis beseitigt wird.

Tz. 192

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Übertragung muss durch die übertragende Kap-Ges auf die MU-Schaft bzw Kap-Ges erfolgen. Daher sind Einlagen der AE in das Vermögen der übertragenden Kap-Ges selbst dann nach zutreffender Verw-Auff un-schädlich, wenn dadurch ein fiktiver Teilbetrieb erst geschaffen wird (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.19). Hierbei kommt es auf die Übertragungsart (Einbringung oder verdeckte Einlage) nicht an.

Beispiel (aus Rn 15.19 des UmwSt-Erl 2011):

Die GmbH A ist zu 60 % an der GmbH B beteiligt. Weitere 40 % der Anteile an der GmbH B werden von einem AE der GmbH A nach § 21 UmwStG zum Bw in die GmbH A eingebracht. Danach ist die GmbH A zu 100 % an der GmbH B beteiligt. Die 100%ige Beteiligung stellt einen Teilbetrieb iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG dar. Die Einbringung löst nicht die Dreijahresfrist des § 15 Abs 2 S 1 UmwStG aus, da die Aufstockung nicht auf einer Zuführung eines WG durch die GmbH A in die GmbH B, sondern auf der Zuführung durch einen Dritten (durch den AE der GmbH A) beruht.

Tz. 193

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Besteht der Teilbetrieb in einem **MU-Anteil**, ist die zum Erwerb bzw zur Aufstockung der Beteiligungsquote führende Einbringung einzelner WG in die MU-Schaft schädlich iSv § 15 Abs 2 S 1 UmwStG.

Bei **MU-Anteilen** ist nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.18) jede Einlage und Überführung von WG in das Gesamthands- oder **Sonder-BV** innerhalb von drei Jahren vor dem stlichen Übertragungstichtag st-schädlich, da sie zu einer Aufstockung der Beteiligung führt. Nach Auff von Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 150) und von Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 127) ist entgegen dieser Sichtweise der FinVerw mangels Rechtsträgerwechsel keine schädliche Aufstockung iSv § 15 Abs 2 S 1 UmwStG anzunehmen, wenn die Übertragung in das Sonder-BV der Kap-Ges bei der MU-Schaft erfolgt. Für diese Sichtweise spricht zwar der Wortlaut von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG, der eine Übertragung des Einzel-WG fordert, während sich der Transfer ins Sonder-BV nach der Terminologie des § 6 Abs 5 S 2 EStG als Überführung vollzieht. Der Sinngehalt der Norm legt es indes entspr der Sichtweise der FinVerw nahe, auf die stliche Zurechnung des Einzel-WG zum MU-Anteil abzustellen. Hierzu reicht indes eine Überführung aus.

Tz. 194

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Entsteht der MU-Anteil durch eine vor der Spaltung erfolgte Umw (Verschmelzung oder Formwechsel) einer nicht 100%igen Tochter-Kap-Ges in eine PersGes, ist hierin uE ein Erwerb iSv § 15 Abs 2 S 1 UmwStG zu sehen.

Beispiel:

Zwei Kap-Ges (AE) halten je zur Hälfte die Anteile an der X-GmbH. Die hälftigen GmbH-Beteiligungen sind keine fiktiven Teilbetriebe iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG. Deshalb wandelt sich die X-GmbH vorher im Wege eines Formwechsels in eine OHG um. Anstelle der nicht abspaltbaren hälftigen GmbH-Beteiligung erhalten die bisherigen AE MU-Anteile und damit abspaltbare Teilbetriebe. UE ist die vorgeschaltete Umw einem Erwerb iSd § 15 Abs 2 S 1 UmwStG gleichzusetzen. Dies ist bei der Verschmelzung eindeutig (s Rn 00.03 des UmwSt-Erl 2011 und BFH v 19.08.2008, BStBl II 2009, 13), kann uE beim Formwechsel wegen der in § 9 S 1 UmwStG angeordneten Gleichbehandlung nicht anders sein. **AA** s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 190) für Fälle des Formwechsels.

4.6.3 Rechtsfolgen bei Verstoß gegen § 15 Abs 2 S 1 UmwStG

HI9324557

Tz. 195

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Erfolgt bei Vorhandensein eines fiktiven Teilbetriebs iSd § 15 Abs 1 S 3 UmwStG vor Ablauf der in § 15 Abs 2 S 1 UmwStG geregelten Dreijahresfrist eine Spaltung, treten **folgende Rechtsfolgen** ein:

Die Nichterfüllung von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG hat – anders als die Nichterfüllung von § 15 Abs 1 UmwStG – "nur" zur Folge, dass das Wertansatzwahlrecht nach § 11 Abs 2 UmwStG bei der übertragenden Kö (und zwar nur für das übergehende BV) nicht anzuwenden ist. Auf der Ebene der übernehmenden Kö bleibt im übrigen § 12 UmwStG und auf der Ebene der AE der übertragenden Kö bleibt § 13 UmwStG anwendbar (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.21).

Tz. 196

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn bei einer **Aufspaltung** mehrere Teilbetriebe übergehen, führt ein Verstoß gegen § 15 Abs 2 S 1 UmwStG hinsichtlich des gesamten Vermögens (und nicht nur des betroffenen fiktiven Teilbetriebs) zur Bewertung mit dem gW (s Tz 186).

Tz. 197

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei einer **Abspaltung** kann sowohl hinsichtlich eines übergehenden als auch hinsichtlich eines zurückbleibenden fiktiven Teilbetriebs gegen § 15 Abs 2 S 1 UmwStG verstoßen werden. In beiden Fällen ist **nur der übergehende** Teilbetrieb mit dem gW zu bewerten. Dies gilt selbst dann, wenn der übergehende Teilbetrieb nach § 15 Abs 1 iVm Abs 2 S 1 UmwStG begünstigt ist. Für die bei der Übertragerin **verbleibenden** Vermögensteile hingegen findet eine stliche Gewinnrealisierung nicht statt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.21; weiter s Tz 75, 325).

Wird hinsichtlich des zurückbleibenden fiktiven Teilbetriebs gegen § 15 Abs 2 S 1 UmwStG verstoßen und gehen bei der Abspaltung mehrere fiktive Teilbetriebe über, sind bei sämtlichen übergehenden fiktiven Teilbetrieben die gW anzusetzen.

Tz. 198

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Es stellt sich indes die Frage, ob aufgr der typisierenden Wirkung von § 15 Abs 2 S 1 UmwStG von der Norm einschränkungslos auch solche Fälle erfasst werden, in denen die Voraussetzungen einer st-neutralen Abspaltung bereits vor dem Erwerb bzw. der Aufstockung des fiktiven Teilbetriebs vorgelegen haben. Denkbar ist zB der Fall, dass eine Kap-Ges zwei echte Teilbetriebe hat und ein nur von einem der beiden Teilbetriebe genutztes Grundstück zum Bw nach § 6 Abs 5 S 3 EStG einer MU-Schaft übertragen worden ist. Wird nun der (nicht das Grundstück nutzende) echte Teilbetrieb abgespalten, so wäre dies wegen des nach § 15 Abs 2 S 1 UmwStG infizierten MU-Anteil schädlich. Dies ist uE insofern überschießend, weil das zurückbleibende Vermögen bereits vor der Übertragung die Voraussetzungen des § 15 Abs 1 UmwStG erfüllt hätte. Daher wäre es hier uE gerechtfertigt davon auszugehen, dass im zurückbleibenden Vermögen kein schädlicher fiktiver Teilbetrieb iSd § 15 Abs 2 S 1 UmwStG zurückbleibt. Unklar ist, ob die FinVerw eine derartige Auslegung mit Rn 15.17 des UmwSt-Erl 2011 vereinbaren könnte.

Tz. 199–200

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7 Die Spaltung darf keine Veräußerung oder deren Vorbereitung sein (§ 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG) HI9324558

4.7.1 Allgemeines HI9324559

Tz. 201

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Spaltung eines Rechtsträgers soll die Fortsetzung des bisherigen unternehmerischen Engagements in anderer Rechtsform ermöglichen (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.22), dh dass ungeachtet der Umstrukturierung auf der Gesellschaftsebene eine weitestgehende Kontinuität auf der AE-Ebene gefordert wird. Eine st-neutrale Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung ist deshalb nach § 15 Abs 2 S 2 bis 4 UmwStG **nicht** möglich, wenn durch die Spaltung die **Veräußerung** der Anteile an den beteiligten Rechtsträgern an außen stehende Pers vollzogen wird oder wenn die **Voraussetzungen** für eine Veräußerung **geschaffen** werden (sog **Nachspaltungs-veräußerungssperre**).

Nach § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG ist § 11 Abs 2 UmwStG nicht anzuwenden, wenn innerhalb von fünf Jahren **nach** der Spaltung in st-schädlichem Umfang Anteile an außen stehende Pers veräußert werden.

Die Regelung des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG ist an die Stelle der im Schr des BMF v 09.01.1992 (BStBl I 1992, 47) enthaltenen Voraussetzung der Gesellschafter- bzw Pers-Identität getreten.

Tz. 202

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn die Spaltung zwar die Vorbereitung der Veräußerung der Anteile ist, diese **Veräußerung** aber **außerhalb der Fünfjahresfrist** erfolgt, greifen die Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG **nicht**. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass der BFH der Vorschrift des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG keinen eigenen Anwendungsbereich beimisst. S Urt v 11.08.2021, DStR 2022, 41 und s Tz 277.

Tz. 203

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die in § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG genannte Zusatzvoraussetzung für die st-neutrale spaltungsbedingte Übertragung von BV auf Gesellschaftsebene (Nichtveräußerung der Anteile in st-schädlichem Umfang) muss von den **AE** der übertragenden bzw von den AE der übernehmenden Kö erfüllt werden. Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem stlichen Übertragungstichtag in schädlichem Umfang Anteile an den an der Spaltung beteiligten Kö veräußert, ist bei der übertragenden Kö für das übergehende BV § 11 Abs 2 UmwStG nicht anzuwenden, dh insoweit sind die gW anzusetzen. Dem hingegen bleiben § 12 UmwStG bei der übernehmenden Kö und § 13 UmwStG bei den AE der übertragenden Kö anwendbar (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.21; weiter s Tz 404). Wegen des Begriffs "an der Spaltung beteiligte Kö" s Tz 289.

Tz. 204

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Anders als § 11 Abs 2 S 1 Nr 3 UmwStG (dazu s § 11 UmwStG Tz 94ff) greift die spezielle Missbrauchsnorm des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG nicht in die stliche Behandlung der Anteilsveräußerung selbst ein, sondern regelt nur **stliche Zusatzfolgen** auf der Ebene der übertragenden Kö. Für die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf AE-Ebene gelten die allg Grundsätze, dh je nach Rechtsform des AE eine (95%ige) St-Freiheit nach § 8b Abs 2 KStG bzw eine 40%ige St-Freiheit nach § 3 Nr 40 Buchst b oder c EStG.

Tz. 205

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Fraglich ist, ob die in § 15 Abs 2 UmwStG geregelte nicht widerlegbare Vermutung, wonach durch die Spaltung die Voraussetzungen für die spätere Anteilsveräußerung geschaffen worden sind, falls innerhalb von fünf Jahren mehr als 20 % der Anteile veräußert werden, eine **nach EU-Recht unzulässige pauschale Missbrauchsvermutung** beinhaltet (s Tz 18). Mit Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 163) ist davon auszugehen, dass der Zweck der in § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG enthaltenen Missbrauchsregelung mit Art 11 FRL übereinstimmt. Problematisch aus der Sicht des EU-Rechts könnte jedoch sein, dass § 15 Abs 2 S 4 UmwStG bei einer Veräußerung von mehr als 20 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren zwingend (ohne die Möglichkeit eines Gegenbeweises) eine gewinnrealisierende Spaltung vorschreibt (s Hahn, GmbHR 2006, 462). Nach der EuGH-Rspr (s Urt des EUGH v 12.09.2006, IStR 2006, 670, RS Cadbury Schweppes) ist eine solche typisierende Annahme eines Missbrauchs nämlich nicht zulässig. Die hM im Schrifttum (s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 227, 240, 245 und 250; weiter s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 164ff) will deshalb die Regelung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG im Wege der EU-rechtlichen Interpretation als widerlegbare Vermutung auslegen. **AA** die Fin-Verw (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.27) unter Berufung auf das Urt des BFH v 03.08.2005 (BStBl II 2006, 391). S dazu Tz 282, 303.

Auch das FG B/Bbg (Urt v 31.05.2018, EFG 2018, 1681) sieht dieser Sichtweise folgend in der Unwiderlegbarkeit der Vermutung des § 15 Abs 2 UmwStG keinen Verstoß gegen Art 11 FRL. Der BFH hat dieses Urt zwar nachfolgend aus anderen Gründen aufgehoben (Urt v 11.08.2021, BStBl II 2023, 195, s hierzu auch Tz 277), wegen fehlender Entsch-erheblichkeit hat er jedoch keinerlei Aussagen zu dieser Frage des EU-Rechts treffen müssen.

Für denkbar gehalten wird im Schrifttum (s Neumann, in Schumacher/Neumann, DStR 2008, 325, 329) auch eine gespaltene Regelung, wonach für reine Inl-Spaltungen entspr dem Urt des BFH v 03.08.2005 (BStBl II 2006, 391) von einer unwiderlegbaren Vermutung und für grenzüberschreitende sowie Ausl-Spaltungen von einer widerlegbaren Vermutung auszugehen ist.

4.7.2 Veräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG

HI9324561

Tz. 206

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 Abs 2 S 2 und 3 UmwStG äußern sich nicht dazu, welche Veräußerung (Anteile oder BV der Kap-Ges) einer Spaltung zu Bw entgegensteht. Aus dem Sinnzusammenhang mit S 4 ergibt sich indes, dass die Vorschrift die **Anteilsveräußerung** meint (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.28). Die Behaltefrist bezieht sich auf die Anteile an der übernehmenden Kö, in Abspaltungsfällen zusätzlich auf die Anteile an der übertragenden Kö (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.27 unter Hinw auf das Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391).

Tz. 207

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **an der Spaltung beteiligten Kö selbst** unterliegen keiner Zwangsbindung. Sie können jederzeit unschädlich iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG Teile ihres BV veräußern (s Thiel, DStR 1995, 237, 242). Auch von der Übertragerin gehaltene oder auf die Übernehmerin übergegangene 100%ige Beteiligungen an Kap-Ges oder MU-Anteile als fiktive Teilbetriebe dürfen iR oder im Anschluss an die Spaltung veräußert werden, ohne dass dies nach § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG als schädliche Veräußerung einzustufen wäre.

Tz. 208

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der Begriff der **Veräußerung** bestimmt sich nach allg Grundsätzen. St-schädlich ist die **entgeltliche** Übertragung des wirtsch Eigentums an einen außenstehenden Rechtsträger (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.24). Die Hauptanwendungsfälle sind der **Verkauf** und der **Tausch** der Anteile.

Ist eine an der Spaltung beteiligte Kö börsennotiert, so sind auch über die **Börse** erfolgte Veräußerungen bei Anwendung von § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG zu berücksichtigen. Hier ergeben sich in der Praxis indes Nachw-Probleme. Hierzu weist Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 264) zutr darauf hin, dass die Fin-Verw die Nachw-Pflicht für das schädliche Überschreiten der 20 %-Grenze trifft und dass sie dieser wohl nur nachkommen kann, wenn der Erwerb durch außenstehende Pers über die Börse öff zugänglich dokumentiert ist, zB durch Meldepflichten nach § 21 WpHG. Hierbei dürfte zwar alleine die Feststellung, dass das getätigte Handelsvolumen die 20 %-Grenze überschreitet noch nicht ausreichen, da die mehrfache Veräußerung nämlicher Anteile herauszurechnen wäre. S hierzu Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 347). Hinsichtlich des Vorlie-

gens einer Nämlichkeit tritt uE jedoch eine Belastverschiebung zulasten des Stpfl ein, sofern die FinVerw ihrerseits darlegen kann, dass das getätigte Handelsvolumen die 20 %-Grenze überschreitet.

§ 15 Abs 2 UmwStG enthält keine dem § 22 Abs 1 S 6 Nr 3 UmwStG vergleichbare Regelung, wonach die **Auflösung und Abwicklung** einer Kö, die Herabsetzung und **Rückzahlung von deren Nenn-Kap** und eine **Einlagenrückzahlung** iSd § 27 KStG als veräußerungsgleicher Tatbestand zu behandeln ist.

Tz. 209

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

Tz. 210

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der Umkehrschluss aus dem UmwSt-Erl 2011 (Rn 15.23), wonach eine unentgeltliche Anteilsübertragung – Erbfolge, Erbauseinandersetzung (ohne Az), Realteilung (zum Bw) – keine schädliche Veräußerung iSd § 15 Abs 2 S 3 UmwStG ist (s Tz 211), führt zu der Annahme, dass die Fin-Verw unter Veräußerung idS die **entgeltliche** Übertragung des wirtsch Eigentums versteht (glA Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 311; Blumers, DB 1992, 1317; Hörger, FR 1994, 765, 768; und Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 154). Eine entgeltliche Übertragung idS liegt vor, wenn sich durch die Spaltung selbst oder innerhalb von fünf Jahren nach dem stlichen Übertragungsstichtag der Bestand der übertragenden bzw übernehmenden AE ändert und dafür Gegenleistungen erbracht werden.

Tz. 211

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Unentgeltliche Anteilsübertragungen fallen nicht unter den Veräußerungsbegriff des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.23). Das sind:

- die Erbfolge,
- die Erbauseinandersetzung (ohne Az) und
- die Realteilung (zum Bw).

Tz. 212

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Teilentgeltliche Vorgänge sind in ein voll entgeltliches und in ein voll unentgeltliches Veräußerungsgeschäft aufzuteilen (analog s § 17 EStG Tz 77). Im Umfang des entgeltlichen Teils erfolgt eine Einbeziehung bei der Ermittlung des Überschreitens der 20 %-Quote iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG.

Tz. 213

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Fraglich ist, ob auch die **mittelbare Veräußerung** von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Kö eine schädliche Veräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG sein kann. Nach der hM (s Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 171; s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 383; s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 225, 254; s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 177a; und s Sistermann, DStR 2/2012, Beih 9, 13) muss eine den Stpfl belastende Norm, wenn sie Sanktionen nicht nur für unmittelbare, sondern auch für mittelbare Anteilsübertragungen regeln will, dies ausdrücklich sagen; dies ist in § 15 Abs 2 UmwStG nicht geschehen. UE kann sich die hM auf die Rspr des BFH zu § 8 Abs 4 S 1 und 2 KStG (idF vor URefG 2008) stützen. Dort hat der BFH den mittelbaren AE-Wechsel als nicht von § 8 Abs 4 KStG erfasst angesehen (s Urt des BFH v 20.08.2003, BStBl II 2004, 616). Auch die FinVerw behandelt mittelbare Veräußerungen im Grundsatz auch als unschädlich, sah dies indes in Einzelfällen krit, zB bei Zwischenschaltung einer funktionslosen Holding (s OFD Nbg, Vfg v 09.02.2000, DB 2000, 697). Einige Besonderheiten bestehen bei mittelbaren Anteilsveräußerungen im Anschluss an eine nach Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 begünstigte Veräußerung an ein verbundenes Unternehmen iSd § 271 Abs 2 HGB (s Tz 234).

Von der hier erörterten Thematik ist das in Tz 247 untersuchte Problem zu unterscheiden, ob für die Beantwortung der Frage nach dem "Außenstehen" iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nur auf die unmittelbaren AE oder (auch) auf die mittelbaren AE der zu spaltenden Kö abzustellen ist.

Tz. 214

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

In Fällen, in denen **Pers-Ges** an den Spaltgesellschaften beteiligt sind und im Anschluss an eine Spaltung die MU-Beteiligung veräußert wird, liegt uE, bezogen auf die Anteile an der Spaltgesellschaft, wegen der stlichen Transparenz der Pers-Ges eine unmittelbare und nicht mittelbare Anteilsveräußerung vor (s Tz 249).

Tz. 215

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Veräußerung ist auch dann schädlich, wenn dadurch ein stpfl Gewinn nicht entsteht (Veräußerungserlös ist nicht höher als die AK bzw der Bw der Anteile oder es besteht kein dt Besteuerungsrecht; s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 315).

Tz. 216

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Herzig/Momen (DB 1994, 2210, 2211) wollen aus Billigkeitsgründen **Zwangsveräußerungen** aufgr verschlechterter wirtsch Verhältnisse nicht auf eine vorangegangene Spaltung zurückwirken zu lassen. UE gibt das Ges das nicht her (glA s Thiel, DStR 1995, 237, Fn 32).

Tz. 217

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Das Eingehen von sog **Put- und Call-Optionen** führt für sich allein noch nicht zum Übergang des wirtsch Eigentums. Erst die Annahmeerklärungen des Vertragspartners lösen im Regelfall den zivilrechtlichen Übergang der Anteile aus (s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 314). Ebenfalls s § 8b KStG Tz 157.

Tz. 218

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Vorstehendes gilt gleichermaßen für die **verdeckte Einlage** von Anteilen einer an der Spaltung beteiligten Kö in eine andere Kö oder Pers-Ges, denn ebenso wenig wie die mittelbare Anteilsveräußerung ist die verdeckte Einlage der Anteile in § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG als schädliche Anteilsveräußerung zu qualifizieren (glA s Fey/Neyer, GmbHR 1999, 274, 276, mwNachw; s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 247; und s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 173). Es fehlt zudem – wie in anderen Normen wie zB in § 22 Abs 1 S 6 Nr. 1 UmwStG oder § 17 Abs 1 S 2 EStG – an einer Regelung, die die verdeckte Einlage als Veräußerungssatztatbestand definiert.

Entgegen der oa Sichtweise von Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 247) ist eine Anteilsübertragung im Wege einer vGA (zu niedriger Kaufpreis oder Kaufpreis von 0) hingegen als Veräußerung qualifizieren. Dies ist im Kontext der Anwendung von § 8b Abs 2 KStG zudem inzwischen Konsens. S § 8b KStG Tz 180 mwN.

Tz. 219

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine st-schädliche Anteilsveräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG kann auch die Nichtteilnahme an einer **Kap-Erhöhung** im Anschluss an die Spaltung sein, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird (zB bei Veräußerung von Bezugsrechten) und Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö auf eine außenstehende Person (dazu s Tz 145) übergehen. Eine schädliche Veräußerung liegt nicht vor, wenn an einer Nenn-Kap-Erhöhung nur die Alt-AE beteiligt sind oder wenn die neu eintretenden AE für die neu ausgegebenen Anteile den vollen Wert (Nennbetrag zuz Aufgeld) an die Kap-Ges leisten und sich deshalb die Beteiligung der Alt-AE nicht verringert.

Wirtsch als Anteilsveräußerung wertet es die Fin-Verw (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.25), wenn der neu eintretende AE zwar ein angemessenes Aufgeld an die Kö zahlt, dieses jedoch innerhalb der Fünfjahresfrist an die bisherigen AE ausgekehrt wird. Krit dazu s Esters/Marenbach (GmbHR 2003, 979, 983).

Tz. 219a

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Fraglich ist, ob die Veräußerung von Anteilen an der übernehmenden Kö, die durch eine nachfolgende Kap-Erhöhung gegen Einlage geschaffen werden, **nicht** in die 20 %-Begrenzung nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG einzu beziehen sind. Dies strikte Regelungsstruktur spricht uE eher gegen eine gesonderte Betrachtung. S hierzu auch Tz 291, Tz 305 und 316 sowie s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.29.

Tz. 220

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.24) führt auch die **Weiterübertragung** der durch die Spaltung erhaltenen Anteile durch einen zusätzlichen der Spaltung **nachfolgenden Umwandlungsvorgang** (Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung in eine Kap-Ges gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) zu einer st-schädlichen Anteilsveräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG. Unstr ist die Aussage im UmwSt-Erl nur für die

Einbringung von Kap-Beteiligungen in eine Kap-Ges oder Pers-Ges gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 371 und s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 252), während sie nach der hM (s Tz 221) insbes für die Fälle einer nachfolgenden Verschmelzung, Spaltung und eines Formwechsels zu Bw unzutrf ist, weil nach § 13 Abs 2 S 2 UmwStG die Anteile an der übernehmenden Kö stlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kö treten.

Die Rn 15.24 des UmwSt-Erl 2011 muss im Zusammenhang mit dessen Rn 00.02 und 00.03 gesehen werden. Nach Rn 00.02 des UmwSt-Erl 2011 (mit Rspr-Nachw) sind "Umwandlungen und Einbringungen" (einschl des Formwechsels zwischen Kap-Ges und Pers-Ges) auf der Ebene des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers (**Gesellschaftsebene**) als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des übertragenen BV zum gW zu beurteilen. Nach Rn 00.03 des UmwSt-Erl 2011 (mit Hinw auf Urt des BFH v 19.08.2008, BStBl II 2009, 13) sind Umwandlungsvorgänge zwischen Kö auf der **Ebene der AE** als Veräußerung und Anschaffung der Anteile zum gW zu beurteilen. Das gilt nach Verw-Auff auch bei einer Aufwärtsverschmelzung sowie bei einer Aufwärtsspaltung und bezieht auch den Formwechsel mit ein. Die Sichtweise des FinVerw ist zudem vom BFH wiederholt bestätigt worden (s Urt v 24.01.2018, BStBl II 2019, 45 und Urt v 18.11.2020, BStBl II 2021, 732. S hierzu auch Bernhagen, GmbHR 2022, 301.

Die Verw-Auff ist zudem insofern folgerichtig, als § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG anders als § 22 Abs. 1 S 6 UmwStG keine Ausnahmeregelung für st-neutrale Weitereinbringungen vorgesehen hat. Vor diesem Hintergrund hat die Fin-Verw auch keine Notwendigkeit für eine der Rn 22.23 des UmwSt-Erl 2011 nachgebildete Billigkeitsregelung gesehen. Allerdings könnte die Verw-Auff bezogen auf die Regelung des § 15 Abs 2 S 2 UmwStG, wonach nur Veräußerungen an außenstehende Pers st-schädlich sind, uU als zu eng erscheinen, denn bei einer nachfolgenden Umwandlung der übernehmenden Kö endet nicht – wie im Veräußerungsfall – das wirtsch Engagement ihrer Gesellschafter, sondern es setzt sich in der neuen Rechtsform fort. Hierbei ist indes zu bedenken, dass Verschmelzungen, bei denen der erwerbende AE nicht als außenstehende Pers iSv § 15 Abs 2 S 2 UmwStG zu qualifizieren ist (s hierzu Tz 231ff und Beispiel 3 in Tz 224), unschädlich sind. Dies dürfte auch die FinVerw so sehen, da Rn 15.24 des UmwSt-Erl 2011 Rn 15.24 keine gegenteilige Aussage zu entnehmen ist.

Tz. 221

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Aus diesem Grund werden Zweifel daran geäußert, ob die in Rn 00.03 des UmwSt-Erl 2011 enthaltene Aussage deckungsgleich für die Auslegung des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG herangezogen werden kann oder ob hier § 13 UmwStG entspr anzuwenden ist. IdS s Hageböke (Ubg 2011, 689); s Rödder/Rogall (Ubg 2011, 753, 754); s Schmitt (DStR 2011, 1108, 1112); und s Heurung/Engel/Schröder (GmbHR 2011, 617, 622).

Würde man, wie im Schrifttum vorgeschlagen, für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG die Grundsätze des § 13 UmwStG entspr heranziehen, würde eine Veräußerungsfiktion nur bei Ansatz des gW (s § 13 Abs 1 UmwStG) greifen. Bei Ansatz des Bw bzw der AK (Fußstapfentheorie, s § 13 Abs 2 S 2 UmwStG) wäre nicht von einer Veräußerung der Anteile auszugehen, sondern die Anteile an der übernehmenden Kö würden mit allen stlichen Konsequenzen an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kö treten. Dieser Sichtweise hat der BFH indes mit Urt v 24.01.2018 (BStBl II 2019, 45) eine klare Absage erteilt. Er beurteilt entspr der Verw-Auff die Rechtsfolgen jeglicher Verschmelzungsvorgänge auf AntE-Ebene als entgeltlichen Tauschvorgang.

Beispiel 1:

Anteile an einer der an der Spaltung beteiligte Kö werden innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung durch einen weiteren Umwandlungsvorgang (Verschmelzung, Spaltung, Einbringung) übertragen

a) Sachverhalt

Die X-GmbH, an der A und B zu je 50 % beteiligt sind, spaltet einen Teilbetrieb auf die neugegründete Y-GmbH ab. A wird Alleingesellschafter der X-GmbH, B wird Alleingesellschafter der Y-GmbH. Zwei Jahre nach der Spaltung wird die Y-GmbH auf die Z-GmbH verschmolzen, an der B mit 5 % beteiligt wird, während die übrigen Anteile an der Z-GmbH außenstehende Pers halten.

b) Rechtliche Beurteilung

Dass die Verschmelzung zu Bw erfolgen kann, steht nach umstr Verw-Auff der Anwendung des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG nicht entgegen (glA s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 402). Die Richtigkeit der Verw-Auff zeigt sich im Bsp-Fall aber daran, dass das durch die untergehenden Anteile an der Y-GmbH repräsentierte Vermögen bei wirtsch Betrachtung zu 95 % an außenstehende Pers übertragen wird. In diesem Zusammenhang ist es irrelevant, wie AE B seinen Anteilstausch nach § 13 UmwStG abwickelt.

Beispiel 2:

Eine als AE an der gespaltenen Kö beteiligte Kö wird innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung umgewandelt (Verschmelzung, Spaltung, Einbringung)

a) Sachverhalt

Die X-GmbH, an der die A-GmbH (100%iger AE ist A) und die B-GmbH (100%iger AE ist B) zu je 50 % beteiligt sind, spaltet einen Teilbetrieb auf die neugegründete Y-GmbH ab. Die A-GmbH wird Alleingesellschafter der X-GmbH, die B-GmbH wird Alleingesellschafter der Y-GmbH. Zwei Jahre nach der Spaltung verschmilzt die B-GmbH auf die Z-GmbH, an der B nur mit 5 % beteiligt wird (die übrigen Anteile an der Z-GmbH halten außenstehende Pers).

b) Rechtliche Beurteilung

Auch die **Umw des AE**, dh der AE-Wechsel durch Gesamtrechtsnachfolge, folglich auch dessen Spaltung, kann nach Verw-Auff st-schädlich sein, weil die Anteile an der Spaltgesellschaft auf den Rechtsnachfolger des AE übergehen. GlA s Ehlermann/Löhr (DStR 2003, 1509, 1514) und s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 403 und 404), der dies auch bei Umw nach ausl Recht bejaht. So auch die OFD Nbg (s Vfg

v 09.02.2000, DB 2000, 697) für den Fall, dass nicht die Spaltgesellschaft unmittelbar, sondern deren MG verschmolzen oder gespalten wird und die von dem übernehmenden Rechtsträger ausgegebenen neuen Anteile außenstehenden Pers zugeteilt werden. Dies liegt auch voll auf der Linie des BFH-Urt v 24.01.2018 (BStBl II 2019, 45), krit hierzu s Stangl/Binder, DStR 2018, 1793 und Dreßler/Schwechel, Ubg 2018, 439. Dies ist uE im Ergebnis sachgerecht, da im Bsp-Fall infolge der Verschmelzung der B-GmbH bei wirtsch Betrachtung 95 % der übergehenden Anteile der an der Spaltung beteiligten Y-GmbH an außenstehende Pers übertragen werden.

Tz. 224

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Beispiel 3:

Anteile an einer der an der Spaltung beteiligte Kö werden innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung durch einen weiteren Umw-Vorgang (Verschmelzung, Spaltung, Einbringung) an eine nicht außenstehende Pers übertragen

a) Sachverhalt

Die X-GmbH, an der A und B zu je 50 % beteiligt sind, spaltet einen Teilbetrieb auf die neugegründete Y-GmbH ab. A und B sind nachfolgend an der X-GmbH und an der Y-GmbH zu je 50 % beteiligt. Zwei Jahre nach der Spaltung wird die Y-GmbH auf die Z-GmbH verschmolzen, an der A und B ebenfalls zu 50 % beteiligt sind

b) Rechtliche Beurteilung

Zwar führt die Verschmelzung der Y-GmbH im Grundsatz zu einer Veräußerung der Anteile an der Y-GmbH. Dies ist jedoch nicht schädlich iSv § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG, da Erwerber mit A und B die AE der Spaltgesellschaft sind.

Tz. 225

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Unabhängig von dem Wertansatz wird ein nachfolgender Umw-Vorgang häufig bereits deshalb st-unschädlich sein, weil an der Übernehmerin keine anderen AE als an der Übertragerin beteiligt sind. Es fehlt dann an der von § 15 Abs 2 S 2 UmwStG vorausgesetzten Veräußerung an außenstehende Pers.

Tz. 226

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht in den Sätzen 2–4 des § 15 Abs 2 UmwStG erwähnt und deshalb grds unschädlich sind **Anteilsveräußerungen im Vorfeld der Spaltung**. Wegen der Frage, ob für den Anteilserwerber der entgeltliche Erwerb vor der Spaltung zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 2 UmwStG führt, s Tz 231. Eine solche der Spaltung vorgelagerte

Anteilsveräußerung kann jedoch Vorstufe für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG (Trennung von Gesellschafterstämmen, s Tz 331ff) sein.

Tz. 227

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **mehrfache** Veräußerung eines Anteils innerhalb der fünf Jahre darf uE nur einmal gezählt werden (s Tz 134). GlA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 317) und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 263). Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei Anwendung von § 8c KStG, wo die FinVerw die mehrfache Veräußerung eines nämlichen Anteils ebenfalls nur einmal zählt (BMF v 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645 Rn 22)

Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 263) wirft zudem zutr einen differenzierten Blick auf den Fall, in dem derselbe Anteil zunächst zwischen Altgesellschaftern und dann an außenstehende Pers veräußert wird. In dieser Konstellation ist die erste Veräußerung zwischen den Altgesellschaftern ohnehin für Zwecke des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG irrelevant (s Tz 231ff), während die zweite Veräußerung an eine außenstehende Pers für Zwecke der Norm eine erstmalige (und damit relevante) Veräußerung darstellt.

UU ist es jedoch in der Praxis problematisch nachzuweisen, dass tats ein und derselbe Anteil mehrfach veräußert worden ist. Bei Publikumsgesellschaften ist dieser Nachw faktisch nicht führbar.

Tz. 228–230

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.3 Nur eine Veräußerung an "außenstehende Personen" ist steuerschädlich

HI9324562

Tz. 231

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn § 15 Abs 2 S 2 UmwStG regelt, dass § 11 Abs 2 UmwStG nicht anzuwenden ist, falls durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Pers vollzogen wird, dann ist das **nicht** so zu verstehen, dass vor und nach der Spaltung unveränderte Beteiligungsverhältnisse bestehen müssen, dh dass nach der Spaltung jeder AE der übertragenden Kö an jeder der übernehmenden Kö in gleichem Verhältnis beteiligt sein muss. Die Vorschrift versagt vielmehr die Bw-Fortführung, wenn im zeitlichen Zusammenhang mit der Spaltung in dem in den S 2–4 des § 15 Abs 2 UmwStG genannten Umfang eine Anteilsveräußerung an **Nichtgesellschafter** (das Ges spricht von "außenstehenden Personen") erfolgt. Sie verhängt aber keine Sanktionen für den Fall der Veräußerung an Pers, die bereits im Zeitpunkt der Spaltung AE waren (**Veränderung des Beteiligungsverhältnisses**, auch im Wege einer nicht verhältnismäßigen Spaltung).

Die S 2–4 des § 15 Abs 2 UmwStG sind inhaltlich eng mit der in **S 5** enthaltenen verschärfenden Sonderregelung für die Trennung von Gesellschafterstämmen (dazu s Tz 331ff) verbunden.

Tz. 232

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Außenstehende Pers iSd § 15 Abs 2 S 2 UmwStG ist eine Pers, die vor der Spaltung nicht an der übertragenden Kö beteiligt war. Bei der Auf- oder Abspaltung zur Aufnahme auf eine bereits bestehende Übernehmerin, an der (auch) andere AE als an der Übertragerin beteiligt sind, stellt sich die Frage, ob **außenstehende Pers**

- a) nur solche sind, die vor der Spaltung nicht an der übertragenden Kö beteiligt sind oder
- b) solche, die weder an der übertragenden noch an der übernehmenden Kö beteiligt sind.

UE ergibt sich aus dem Anknüpfen des § 15 Abs 2 S 2 UmwStG an das im Schr des BMF v 09.01.1992 (BStBl I 1992, 47) enthaltene Merkmal der Gesellschafter- und Pers-Identität, dass der Begriff der außenstehenden Pers **nur aus der Sicht der Übertragerin** (Lösung a) zu beurteilen ist (so wohl s auch Urt des BFH v 20.09.1995, BFH/NV 1996, 366, zum Grundsatz der Pers-Identität; weiter s Haritz/Wagner, DStR 1997, 181). Außenstehend sind daher auch bei der Spaltung zur Aufnahme nur AE der übernehmenden Kö, die nicht an der übertragenden Kö beteiligt waren.

Wenn Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 231) den Begriff "außenstehende Pers" als Gegenstück zum Begriff der "nahe stehenden Pers" iSd § 1 Abs 2 AStG definieren will, ist dem uE wg des unterschiedlichen Regelungszwecks der betroffenen Ges-Vorschriften nicht zu folgen (so s auch Bleifeld, in F/DF/D, § 15 UmwStG Rn 178).

Tz. 233

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn im Anschluss an eine Spaltung die Alt-AE Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö an ihnen **nahestehende Pers** iSd Rspr zu § 8 Abs 3 S 2 KStG (dazu s § 8 Abs 3 Teil C Tz 81ff) veräußert haben, handelt es sich um eine Veräußerung an außenstehende Pers.

Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 231) fordert, das Nahestehen aufgr einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung großzügiger zu behandeln und Rechtsträger, die einem Alt-AE wegen **Beteiligung oder Beherrschung nach § 1 Abs 2 Nr 1 oder 2 AStG** nahestehen, generell nicht als außenstehende Pers anzusehen. Die FinVerw folgt dem aus uE zutr Erwägungen nicht (s Tz 233).

Tz. 234

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

In einem wichtigen Teilbereich ist die FinVerw jedoch den Forderungen der Unternehmen nach Erleichterungen entgegengekommen.

Nach Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 stellt die **Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen** iSd § 271 Abs 2 HGB keine st-schädliche Veräußerung an eine außenstehende Pers dar, vorausgesetzt, dass nicht im Anschluss an diesen Vorgang eine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an außenstehende Pers stattfindet. Damit ist wohl insbes der Fall gemeint, dass im Anschluss an die (st-unschädliche) Veräußerung an ein verbundenes Unternehmen die Anteile an diesem verbundenen Unternehmen veräußert werden.

Nach uE zutr Auff von Neumann (GmbHR 2012, 141, 148) sind die in Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 enthaltenen Worte "im Anschluss an diesen Vorgang" so auszulegen, dass alle Veräußerungen bis zum Ablauf des Fünf-Jahreszeitraums gemeint sind und nicht etwa nur solche, die unmittelbar nach der Spaltung erfolgen. Auch

wenn eine mittelbare Veräußerung keine schädliche Veräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG darstellt (s Tz 213) führen im Anwendungsbereich von Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 nachfolgende mittelbare Anteilsveräußerungen im Ergebnis zu einem schädlichen Sperrfristverstoß. Anknüpfungspunkt für diesen Sperrfristverstoß ist indes die im ersten Schritt zunächst ausnahmsweise von der Verw als unschädlich angesehene erfolgte unmittelbare Anteilsveräußerung. Diese Sonderbehandlung wird von der Verw zutr rückwirkend verwehrt, sofern die Anteile nachfolgend und innerhalb der Fünfjahresfrist aus dem Unternehmensverbund ausscheiden und an außenstehende Pers veräußert werden. Im Lichte dieser nachfolgenden Veräußerungen sind nämlich aus Sicht der FinVerw die Gründe für die zunächst gewährte Billigkeitsregelung entfallen.

Hierbei ist es einerlei, ob sich dies über eine unmittelbare oder eine mittelbare Veräußerung vollzieht. So auch Neumann, GmbHR 2012, 141, 148.

Tz. 235

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Entsch für die Anwendung der Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 ist, dass Anteilsveräußerer und -erwerber verbundene Unternehmen sind; übertragende und übernehmende Kö brauchen nicht verbunden zu sein. Dazu ebenso s Fey/Neyer (GmbHR 1999, 274, 277); s Thies (DB 1999, 2179); s Blumers (DB 2000, 589, 592); und s Oho/Rommel (BB 2003, 2539).

Tz. 236

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei Beteiligung einer **ausl MG** (die einen Konzernabschluss nach § 290 HGB nicht aufstellt) ist die 1. Alt des § 271 Abs 2 HGB formal nicht erfüllt (s Schumacher, DStR 2002, 2066). Formal erfüllt sein kann danach jedoch die 2. Alt dieser Vorschrift, die voraussetzt, dass die MG einen befreienden Konzernabschluss nach § 291 HGB aufstellt oder aufstellen könnte. Im letztgenannten Fall wäre mithin die Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 selbst bei formaler, dh enger Auslegung ohne tats Erstellung eines Konzernabschlusses erfüllt. So zutr Blumers (DB 2000, 589), Thies (DB 1999, 2179) und Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 233) die Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 bei ausl MG aber auch anwenden, wenn bloß abstrakt, dh ohne formale Erfüllung des § 271 Abs 2 HGB, verbundene Unternehmen vorliegen. Dazu s auch Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 206).

Tz. 237

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Konzernangehörig idS sind mithin die unter § 271 Abs 2, § 290 Abs 2 HGB fallenden Gesellschaften, dh solche, die in den Konzernabschluss der Obergesellschaft voll einbezogen werden oder einbezogen werden können. Das sind nur Gesellschaften, an denen Dritte zu weniger als 50 % beteiligt sind (s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 185).

Tz. 238

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Thies (DB 1999, 2179) und Blumers (DB 2000, 589) untersuchen, ob bei der **Spaltung eines international tätigen börsennotierten Konzerns** für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG bei der Spaltung der inl Einzel-Kap-Ges die im Ausl auf Konzernoberstufen stattfindenden Spaltungsvorgänge sowie der anschließende Börsengang im Ausl an der Konzernspitze als st-schädliche "Veräußerung einer an der Spaltung beteiligten Kö" zu beurteilen sind. Thies und Blumers verneinen dies. IE sind auch Umstrukturierungsmaßnahmen in einem grenzüberschreitenden Konzern von der Regelung im UmwSt-Erl (heute UmwSt-Erl 2011 Rn 15.26) erfasst, die Konzernumstrukturierungen als st-unschädliche Veräußerungen innerhalb des bestehenden Gesellschafterkreises wertet. UE ist die eine nachfolgende Spaltung auf einer höheren ausl Beteiligungsebene eine ohnehin un-schädliche mittelbare Veräußerung (s Tz 213), sofern sie nicht zu einem Wechsel der unmittelbaren AE einer an der Spaltung beteiligten inl Kap-Ges führt. Bei nachfolgenden konzerninternen Folgeveräußerungen iSv Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 kann eine Einbeziehung der mittelbaren Ebene indes geboten sein, s Tz 239.

Tz. 239

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Da das Ges eine entspr Ausnahme nicht vorsieht, handelt es sich bei der Regelung in Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 um eine **Billigkeitsmaßnahme**, deren Inanspruchnahme von der FinVerw bei weitergehenden Folgegestaltungen zurecht nachträglich bzw rückwirkend verwehrt wird. Aus diesem Grund enthält die Rn 15.26 die Einschränkung "wenn im Anschluss an diese Umstrukturierung keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an außenstehende Pers stattfindet". S hierzu auch Tz 234.

Beispiel:

Abwärtsspaltung eines Teilbetriebs von MG auf TG. Bei der Abwärtsspaltung werden, anders bei einer entspr Ausgliederung, neue Anteile an der Übernehmerin nicht gewährt. Die Anteile an der TG sollen anschließend veräußert werden.

Die Ausgliederungs-Alt wird deshalb nicht gewählt, weil die anschließende Veräußerung der TG-Anteile die Rechtsfolgen des § 22 Abs 1 UmwStG (Einbringungsgewinn I) auslösen würde.

Die Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG sollen dadurch vermieden werden, dass in einem ersten Schritt die Anteile an der TG nach § 21 UmwStG in die neu gegründete ZG (Zwischengesellschaft) eingebracht werden, wobei unter Berufung auf Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 die Einbringung nicht als schädliche Veräußerung an außenstehende Pers angesehen werden soll. In einem anschließenden zweiten Schritt werden die Anteile an der ZG (und damit mittelbar die TG-Anteile) veräußert.

In einem solchen Fall wird die FinVerw aus zutr Erwägungen Billigkeitsregelung lt Rn 15.26 des UmwSt-Erl 2011 ablehnen. Die Beschreitung des Rechtswegs dürfte hier kaum erfolgversprechend sein, da die nicht an Billigkeitsregelungen der FinVerw gebundenen Gerichte bereits die Anteilseinbringung nach § 21 UmwStG mutmaßlich als schädliche Veräußerung iSv § 15 Abs 2 S 4 UmwStG qualifizieren werden.

Tz. 240

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

Tz. 241

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Ob eine Veräußerung an außenstehende Pers auch dann anzunehmen ist, wenn kurz vor der Spaltung neue AE mit einem **Zwerganteil** in die übertragende Kö aufgenommen werden und **im Anschluss** an die Auf- oder Abspaltung die Altgesellschafter ihre Beteiligung ganz oder tw an die zuvor neu eingetretenen Gesellschafter veräußern, ist fraglich. Stellt man für die Beurteilung der Gesellschaftereigenschaft nur auf den Übertragungstichtag ab, sind die neu eingetretenen AE **nicht** außenstehend iSd § 15 Abs 2 S 2 UmwStG. Eine vergleichbare Problematik stellt sich bei der Anwendung der Missbrauchsregelung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG, da hier auch der vorherige Erwerb eines Zwerganteils eine st-neutrale Trennung der Gesellschafterstämme ermöglichen würde (s Tz 349). Die FinVerw wird derartige Gestaltungen mutmaßlich unter Rückgriff auf § 42 AO bzw die Gesamtplan-Rspr des BFH (s UmwSt-Erl 2011, Rn 20.07) nicht anerkennen. Zust s Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 183).

Tz. 242

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine **Barabfindung** an einen **ausscheidenden AE** das Entgelt für die Veräußerung an eine außenstehende Pers iSd § 15 Abs 2 S 2 UmwStG sein kann. Das ist uE nur dann der Fall, wenn Vermögen auf eine bisher nicht an der Übertragerin beteiligte Kö auf- oder abgespalten wird und diese einen ausscheidenden AE der Übertragerin abfindet. In diesem Fall ist bei Überschreiten der 20 %-Grenze des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG § 11 Abs 2 UmwStG nicht anzuwenden, dh eine Bw-Fortführung ist nicht zulässig.

Tz. 243

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn eine an der Spaltung beteiligte Kö nach dem stlichen Übertragungstichtag von ihren AE **eigene Anteile** erwirbt, ist das eine der Spaltung nachgelagerte Anteilsveräußerung (s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 368). Dies stellt allerdings nur insoweit eine Veräußerung an außenstehende Pers dar, als sich die rechnerische Beteiligungsquote von zuvor am übertragenden Rechtsträger nicht beteiligten Pers erhöht (s Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 165). Hat sich die Zusammensetzung des Gesellschafterkreises zwischen der Spaltung und dem Erwerb der eigenen Anteile also nicht verändert, liegt keine schädliche Veräußerung an außenstehende Pers vor. Die spätere Einziehung der eigenen Anteile ist keine Veräußerung iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG. Wegen der Frage, ob eigene Anteile einen Gesellschafterstamm iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG bilden können, s Tz 341.

Tz. 244

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nicht als Veräußerung an außenstehende Pers wertet die FinVerw (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.26) auch die Anteilsveräußerung innerhalb mehrerer **Eigengesellschaften bzw BgA von jur Personen des öff Rechts** zur

Neuordnung der Organisations- und Beteiligungsstruktur, sofern nicht im Anschluss eine Veräußerung an außenstehende Pers stattfindet.

Tz. 245

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Für die Frage, ob Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö an außenstehende Gesellschafter veräußert worden sind, ist nach uE zutr Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.26). auf den Gesellschafterbestand im **Zeitpunkt** der Spaltung (stlicher Übertragungstichtag) abzustellen. **Veränderungen des Gesellschafterbestands während der sog Interimszeit** sind danach **nicht** rückzubeziehen, dh ein in der sog Interimszeit neu in die Spaltgesellschaft eintretender AE ist eine außenstehende Pers.

AA s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 229; weiter in Schumacher/Neitz-Hackstein, Ubg 2011, 409, 417); s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 178); und s Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 181).

Diese Autoren wollen die in der Interimszeit neu eintretenden AE nicht als außenstehende Pers behandeln. Nach ihrer Sichtweise führt eine Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kö in der Zeit zwischen dem stlichen Übertragungstichtag und dem Tag der Eintragung in das HReg, also zu einem Zeitpunkt, in dem die Spaltung zivilrechtlich noch nicht wirksam ist, wegen des stlichen Rückbezugs des Anteilserwerbs auf den stlichen Übertragungstichtag dazu, dass der Erwerber, bezogen auf den Spaltungsvorgang als **Altgesellschafter** anzusehen ist, so dass kein Anwendungsfall des § 15 Abs 2 S 3, 4 UmwStG vorliegt.

UE ist dieser aA **nicht** zuzustimmen. Bei einer Anteilsveräußerung während der sog **Interimszeit** wird zwar gem § 5 Abs 1 UmwStG der Anteilserwerb auf den stlichen Übertragungstichtag rückbezogen; im Regelungsbereich des § 13 UmwStG, auf den § 15 Abs 1 UmwStG verweist, ist jedoch grds weder § 2 Abs 1 noch § 5 Abs 1 UmwStG anwendbar (s Schmitt, DStR 2011, 1108, 1113). Damit werden auch Anteilsveräußerungen während des stlichen Rückwirkungszeitraums von § 15 Abs 2 S 4 UmwStG erfasst. Hierfür spricht zudem auch der klare und unmissverständliche Wortlaut der Norm, wonach der maßgebliche Fünfjahreszeitraum mit dem stlichen Übertragungstichtag beginnt.

Tz. 246

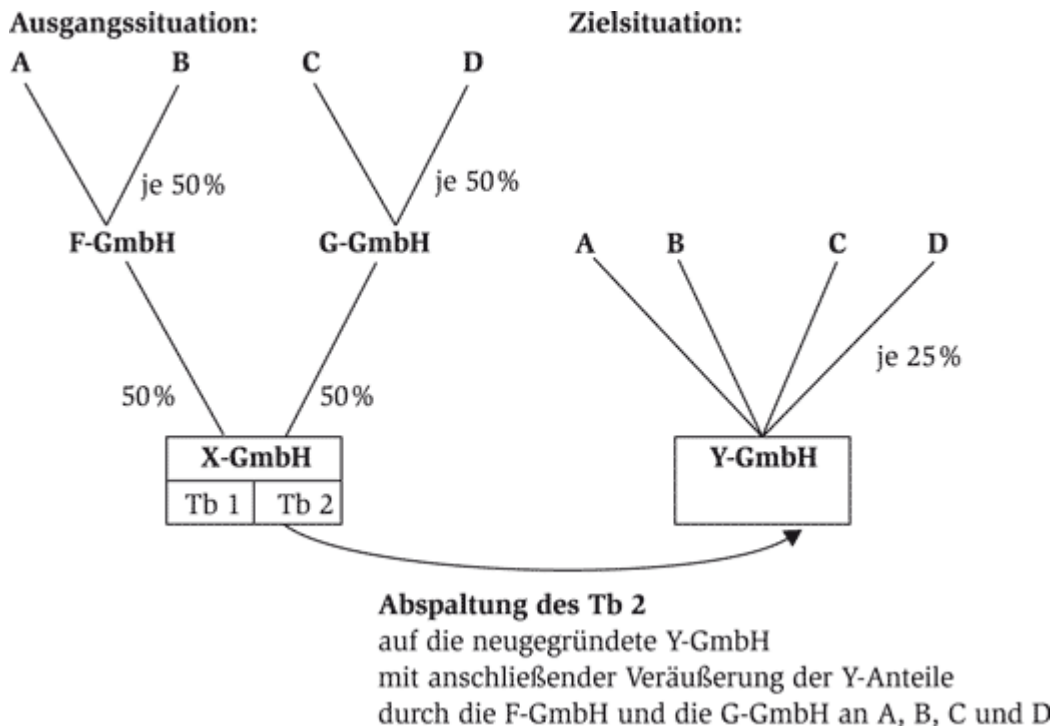
Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 178) will bei einer Spaltung auf einen bestehenden übernehmenden Rechtsträger die Veräußerung von Anteilen an der übernehmenden Kö dann nicht als st-schädliche Anteilsveräußerung werten, wenn die Veräußerung vor Abschluss des Spaltungsvertrags erfolgt, weil dann die Spaltung noch nicht im Kaufpreis berücksichtigt sei. UE ist eine solche teleologische Reduzierung des Anwendungsbereichs des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG jedenfalls dann nicht vertretbar, wenn bei der Bemessung des Kaufpreises der Anteile erkennbar das Spaltungsergebnis bereits mitberücksichtigt wird. Auch Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 387ff) geht von einer grds Anwendbarkeit des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG in diesen Fällen aus. Bezieht man nach der hier vertretenen Sichtweise bei der Spaltung zur Aufnahme auch die Altanteile an der Übernehmerin in die Prüfung der 20 %-Grenze ein (s Tz 291), besteht letztlich auch in dieser Fallkonstellation kein Grund für eine abw Behandlung.

Tz. 247

Nicht mit der in Tz 213 erörterten Thematik der (im Ergebnis unschädlichen) mittelbaren Veräußerung von Anteilen an den an der Spaltung beteiligten Kö verwechselt werden darf die Frage, ob bei der Prüfung des "Außenstehens" der Anteilserwerber an den Spaltgesellschaften nur auf die unmittelbaren oder (auch) auf die **mittelbaren** AE der übertragenden Kö abzustellen ist.

Beispiel:



Sieht man die mittelbaren AE (A, B, C und D) nicht als außenstehend an, kann die Spaltung zu Bw erfolgen; andernfalls müssen, falls es sich nicht um eine Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen (dazu s Tz 234) handelt, die gW angesetzt werden.

UE ist bei der Prüfung des "Außenstehens" nur auf die unmittelbaren AE der zu spaltenden Kö abzustellen, dh die mittelbaren AE der X-GmbH, an die die F-GmbH und die G-GmbH nach Vollzug der Abspaltung ihre Anteile an der übernehmenden Y-GmbH veräußern, sind im Verhältnis zur X-GmbH außenstehend iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG. Die Veräußerung führt mithin zum rückwirkenden Ansatz des gW.

Tz. 248

Das Außer-Betracht-Lassen der mittelbaren AE gilt – zugunsten der Stpfl – auch für **Anteilsverschiebungen zwischen den mittelbaren AE**. Deshalb liegt keine Veräußerung an außenstehende Pers vor, wenn im Anschluss an die Spaltung die mittelbaren AE der übertragenden bzw der übernehmenden Kö wechseln.

Beispiele:

- a) Mehrere Beteiligungsstufen oberhalb der Spaltgesellschaften wird durch Einbringung einer TG-Beteiligung in eine zwischengeschaltete Gesellschaft eine weitere Konzernebene eingefügt (glA s Ehlermann/Löhr, DStR 2003, 1509, 1513).
- b) Die Anteile an der gemeinsamen MG der an einer Spaltung beteiligten Kö (oder an einer an dieser beteiligten Gesellschaft) werden veräußert. Sinn und Zweck des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG ist die Vermeidung der Umgehung einer stpfl Teilbetriebsveräußerung durch eine Spaltung mit nachfolgender stfreier Veräußerung der Anteile an einer der Spaltgesellschaften. Bei einer Veräußerung der Anteile an der gemeinsamen MG der Spaltgesellschaften wird vor und nach der Spaltung das gleiche Vermögen übertragen, eine getrennte Veräußerung der abgespaltenen oder der zurückbleibenden Teilbetriebe ist dadurch nicht möglich (s Schumacher, DStR 2002, 2066).

Tz. 249

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Rechnet eine Beteiligung an einer Kap-Ges, für die die Veräußerungssanktionen gem § 15 Abs 2 S 2ff UmwStG zu beachten sind, zum **Gesamthandsvermögen einer Pers-Ges** (= MU-Schaft), ist uE für die Beantwortung der Frage, ob eine Anteilsveräußerung an außenstehende Pers vollzogen wird, die Kap-Beteiligung aufgr des Transparenzgedankens auch den Gesellschaftern der Pers-Ges und zuzurechnen. Diese Bruchteilsbetrachtung auf der Grundlage des § 39 Abs 2 Nr 2 AO verhindert, dass der Regelungszweck des § 15 Abs 2 S 2ff UmwStG unterlaufen wird. Mithin führt in der Fünfjahresfrist sowohl die Veräußerung der Anteile durch die Pers-Ges an außenstehende Pers, als auch die Veräußerung des MU-Anteils an der Pers-Ges durch deren Gesellschafter an außenstehende Pers (im Umfang der durchgerechnet mitveräußerten Anteile) zu einer bei Anwendung des § 15 Abs 2 S 2ff UmwStG zu berücksichtigten Veräußerung. Eine vergleichbare Problematik stellt sich bei der EG-Versteuerung nach § 22 UmwStG, bei der die FinVerw die Gesellschafter der Pers-Ges für Zwecke dieser Norm ebenfalls als Einbringende behandelt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 22.02).

Bei Zugehörigkeit der Kap-Beteiligung zum **Sonder-BV** eines Gesellschaftern der Pers-Ges ist die Zurechnung zum Gesellschafter unstr.

Tz. 250–260

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.4 Die Spaltung selbst als Veräußerungsvorgang (§ 15 Abs 2 S 2 UmwStG)?

HI9324564

Tz. 261

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der Ges-Wortlaut des § 15 Abs 2 UmwStG trennt in seinen S 2–4 zwischen den Fällen, in denen

- die Spaltung selbst eine Veräußerung ist (S 2) und

- die Spaltung die Vorbereitung einer Veräußerung ist (S 3 und 4).

Es ist **umstritten**, ob der Spaltungsvorgang selbst zu einer schädlichen Anteilsveräußerung auf AE-Ebene führen kann (wegen einer vergleichbaren Fragestellung bei der Verschmelzung s § 11 UmwStG Tz 103). Der Ges-Geber selbst geht ausweislich der amtl Ges-Begr (s BT-Drs 12/6885, 23) davon aus, dass die Spaltung eine schädliche Veräußerung begründen kann.

Nach uE zutr Auff von Momen (DStR 1997, 355) und Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 190ff) kann durch die Spaltung selbst keine Veränderung in dem Bestand der Gesellschafter eintreten, weil das HR zwingend regelt, dass die durch die Spaltung neu entstehenden Anteile an der übernehmenden Kö den AE der Übertragerin zustehen. GIA für den Fall der Auf- oder Abspaltung auf eine neu gegründete Übernehmerin (s Schwarz, DStR 1994, 1699).

Gleichwohl ist im Schrifttum eine Fallkonstellation herausgearbeitet worden, die einen Anwendungsfall von § 15 Abs 2 S 2 UmwStG darstellen könnte. Sind bei einer Auf- oder Abspaltung an der Übernehmerin andere AE beteiligt, so wird im Regelfall die Kap-Erhöhung so austariert werden, dass es zu keiner wertmäßigen Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse kommt. Denkbar ist aber eine dahingehende Vorgehensweise, dass die AE der Übertragerin in einem unangemessen niedrigen Umfang an der Übernehmerin beteiligt werden und hierfür als Ausgleich von den anderen AE der Übernehmerin ein Entgelt erhalten.

Während Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 150) hier einen Anwendungsfall von § 15 Abs 2 S 2 UmwStG sieht, verneint dies die hM aus uE zutreffenden Erwägungen und subsumiert den Veräußerungsvorgang unter § 15 Abs 2 S 4 UmwStG. S Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 239); s Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 142; und s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 272). Da keine gesicherte Verw-Auff zu dieser Problematik besteht, sollte man zwecks Risikovermeidung eine wertverhältnismäßige Kap-Erhöhung durchführen und im Nachgang einen Teil der Anteile zwischen den AE veräußern. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen sind nämlich gravierend. Bei Annahme eines Anwendungsfalles von § 15 Abs 2 S 2 UmwStG wären unabhängig des Veräußerungsumfanges die Spaltung zum gW abzuwickeln, während einer nachfolgende Anteilsveräußerung zur bei Überschreitung der 20 % zum Ansatz des gW führen würde (s Tz 265).

Aber auch Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 150) verneint ohne Vereinbarung eines Kompensationsgeschäfts zutr eine st-schädliche Anteilsveräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2 UmwStG infolge der Spaltung selbst (ähnlich s Momen, DStR 1997, 355). Im Regelfall sei nämlich davon auszugehen, dass die Beteiligungsverhältnisse an dem bzw den übernehmenden Rechtsträger(n) so festgelegt werden, dass es nicht zu einer Wertverschiebung auf AE-Ebene kommt. Hiervon wird uE stets auszugehen sein, wenn es sich bei den jeweiligen AE um fremde Dritte handelt. S Tz 262 zu den Rechtsfolgen einer Wertverschiebung bei sich nahestehenden AE.

Tz. 262

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Kommt es bei Spaltung aufgr der unangemessenen Austarierung der Kap-Erhöhung zu einer Wertverschiebung zwischen den AE der Übertragerin und anderen AE der Übernehmerin, so beruht dies nicht auf der Spaltung selbst, sondern auf einem zweiten daneben stattfindenden Vorgang (Schenkung, vGA, oder verdeckte Einlage zwischen Alt- und Neugesellschafter), der nach allg stlichen Grundsätzen zu beurteilen ist. S auch Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 272). Während eine Schenkung und eine verdeckte Einlage keine Veräußerung darstellen, stellt eine vGA eine Veräußerung dar. S Tz 211 und 218.

Aus alledem folgt uE, dass § 15 Abs 2 S 2 UmwStG keinen **eigenständigen Anwendungsbereich** hat (glA s Schießl, im W/M, § 15 UmwStG Rn 230). Vielmehr ist der S 2 des § 15 Abs 2 UmwStG als sprachliche Einleitung zu S 3 und 4 zu verstehen (ebenso hierzu s Tz 277).

Tz. 263

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass bei einer Spaltung neue Gesellschafter in aller Regel nur im Wege einer **Kap-Erhöhung** dem übernehmenden Rechtsträger beitreten können und dass entspr dem UmwSt-Erl 2011 Rn 15.25 (dazu s Tz 219) eine solche Kap-Erhöhung nur dann wirtschaftlich als st-schädliche Veräußerung von Anteilen zu werten ist, wenn das von den beigetretenen AE geleistete angemessene Aufgeld innerhalb der Fünfjahresfrist an die bisherigen AE ausgekehrt wird.

Die Aufnahme neuer Gesellschafter in die übernehmende Kö ohne angemessenes Aufgeld ist uE ein zweiter Vorgang neben der Spaltung. S zu den Rechtsfolgen Tz 262.

Eine **nicht verhältnismäßige Spaltung** führt zu einer Verschiebung der Beteiligungsquoten (s Tz 411ff). Sie löst jedoch die Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG nicht aus, weil es nur zu einer Verschiebung der Beteiligungsquoten zwischen den **Altgesellschaftern** kommt (s Tz 418).

Tz. 264

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Schließlich ist, wie bereits erwähnt (s Tz 261), der S 2 des § 15 Abs 2 UmwStG auch noch von dessen **S 5 (Trennung von Gesellschafterstämmen)**, s Tz 331ff) abzugrenzen.

Beispiel:

Alleingesellschafterin der inl T-GmbH, die über zwei gleichwertige Teilbetriebe verfügt, ist die ausl M-Ltd. Die inl E-GmbH ist an dem Teilbetrieb 2 interessiert, erwirbt diesen jedoch nicht unmittelbar. Stattdessen erwirbt die E-GmbH von der veräußernden M-Ltd (ohne dass für den VG ein dt Besteuerungsrecht besteht) die Hälfte der T-Beteiligung. Anschließend wird der Teilbetrieb 2 von der T-GmbH auf die E-GmbH abgespalten.

Nach Auff von Thiel (DStR 1995, 242) wird durch die Spaltung die Veräußerung vollzogen, dh die nachfolgende Spaltung füllt inhaltlich die vorangegangene Veräußerung der hälftigen T-Beteiligung. AA, uE zutr, s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 235 und 236), der von einem Anwendungsfall des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG ausgeht.

Tz. 265

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE ist Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 238) zuzustimmen, der darauf hinweist, dass das in der Ges-Begr aufgeführte Bsp für den Anwendungsbereich des § 15 Abs 2 S 2 UmwStG (Veräußerung von Anteilen an der übertragenden Kö mit nachfolgender nicht verhältnismäßiger Abspaltung zu Null) gerade kein

Fall ist, in dem die Veräußerung der Anteile durch die Spaltung vollzogen wird. Für solche Fälle enthält nämlich § 15 Abs 2 S 5 UmwStG eine eigenständige Regelung (s Tz 264 und 331ff).

Tz. 266

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bedeutung hat die Frage, ob § 15 Abs 2 S 2 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich hat, insbes deshalb, weil sich die 20 %-Grenze in § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nur auf den in § 15 Abs 2 S 3 (nicht auch auf den in S 2) UmwStG genannten Sachverhalt bezieht. MaW: Wenn die Spaltung selbst eine entgeltliche Anteilsveräußerung an außenstehende Pers begründen könnte, wäre **jede** Anteilsveräußerung schädlich. In den fünf Jahren **nach** der Spaltung sind Anteilsveräußerungen nur schädlich, wenn die 20 %-Grenze überschritten wird. S Tz 261 und 301ff.

Tz. 267–270

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.5 Anteilsveräußerungen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 15 Abs 2 S 3 und 4 UmwStG) HI9324566

4.7.5.1 Allgemeines; Verhältnis von S 3 zu S 4

HI9324567

Tz. 271

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine st-neutrale Spaltung wird nach § 15 Abs 2 S 3 UmwStG (rückwirkend) nicht anerkannt, wenn durch die Spaltung die **Voraussetzungen** für eine Veräußerung **geschaffen** werden. Davon ist nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG auszugehen, wenn **innerhalb von fünf Jahren** nach dem stlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö, die **mehr als 20 % der** vor Wirksamwerden der Spaltung an der Kö bestehenden **Anteile** ausmachen, **veräußert** werden (sog **Nachspaltungsveräußerungssperre**).

§ 15 Abs 2 S 4 UmwStG enthält keine Ausnahme für **börsennotierte Kap-Ges**, obwohl bei diesen das Überschreiten der 20 %-Grenze nicht allein aus dem Aktienumschlag an der Börse geschlossen werden kann (s Blumers, DB 2000, 589). Dazu s auch Thiel (DStR 1995, 237, 242).

Tz. 272

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Vor der kürzlich ergangenen Klärung durch den BFH (s Tz 276) war unklar in welchem **Verhältnis die S 2, 3 und 4** des § 15 Abs 2 UmwStG **zueinander stehen**.

UEhat **S 2** keinen eigenständigen Anwendungsbereich, sondern ist als sprachliche Einleitung zu den S 3 und 4 zu verstehen s Tz 262).

Tz. 273

Auch bei **S 3** des § 15 Abs 2 UmwStG stellt sich die Frage, ob dieser S einen eigenständigen Anwendungsbereich hat oder ob er zusammen mit dem S 4 einen einheitlichen Missbrauchstatbestand regelt. Falls der S 3 einen eigenen Anwendungsbereich hat, geht er in seinen Wirkungen über die des S 4 hinaus (dazu s Tz 274, 275).

Tz. 274

Daraus, dass der S 3 des § 15 Abs 2 UmwStG eine Rechtsfolgen- und nicht eine Rechtsgrundverweisung auf den S 2 enthält, folgern Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 294, 318ff) und Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 200), dass die S 3 und 4 **eigenständig** auszulegen sind. Praxisrelevant ist dabei insbes, dass die S 3 und 4, anders als der S 2 des § 15 Abs 2 UmwStG, die St-Schädlichkeit der Anteilsveräußerung nach ihrem eindeutigen Wortlaut nicht auf außenstehende AE beschr. MaW: Auch ein mehr als 20%iger AE-Wechsel innerhalb der Altgesellschafter würde danach einer Spaltung zu Bw entgegenstehen. Soweit geht allerdings auch Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 202) nicht; er will mit dem Hinw auf eine offensichtlich unsaubere Ges-Gebung den Anwendungsbereich des § 15 Abs 2 S 3 und 4 UmwStG auf Veräußerungen an außenstehende AE begrenzen. Dem ist zuzustimmen.

Wer einen eigenständigen Anwendungsbereich des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG bejaht, muss auch bedenken, dass der S 3 – anders als der S 4 – des § 15 Abs 2 UmwStG eine Mindestquote (mehr als 20 %) nicht voraussetzt.

Auch nach Auff von Neumann (GmbHR 2012, 141, 148) ist § 15 Abs 2 S 3 UmwStG keine Leerformel. Wenn durch die Spaltung nachweislich die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden sollen, ist sE eine Spaltung zu Bw auch dann nicht möglich, wenn die **schädliche Veräußerung erst nach Ablauf der Fünf-Jahresfrist** erfolgt (uE unzut, s Tz 283). Die eigenständige Anwendung des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG soll vor allem Sachverhalte treffen, in denen schon im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Absicherung zwischen den späteren Vertragsparteien sichergestellt wird, dass die geplante Veräußerung (unmittelbar) nach Ablauf der Sperrfrist abgewickelt werden kann.

Auch Klaproth (DK 2017, 443) misst der Vorschrift des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich bei. Dies folge aus Entstehungsgeschichte und Systematik der sprachlich verunglückten Norm. Aus dem auch vom BFH (s Rz 276) bestätigten Umstand, dass § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nicht ohne § 15 Abs 2 S 3 UmwStG gedacht werden könne, folge nicht der Rückschluss, dass § 15 Abs 2 S 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich ohne § 15 Abs 2 S 4 UmwStG habe. Vielmehr seien Veräußerungen an außenstehende Pers dann nach § 15 Abs 2 S 3 UmwStG schädlich, wenn die FinVerw im Einzelfall eine bei Spaltung bestehende Veräußerungsabsicht nachweisen könne.

Tz. 275

Auch nach Auff der FinVerw (s FinMin Bbg, Erl v 16.07.2014, DStR 2014, 2180 und OFD Frankfurt v 07.12.2018 – S 1978b A – 13 – St 52) ist § 15 Abs 2 S 3 UmwStG eigenständig und unabhängig von § 15 Abs 2 S 4 UmwStG zu prüfen und anzuwenden. Nach Verw-Auff schließt die Regelung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nicht

per se aus, dass bei Veräußerungen, die **nicht** die 20 %-Grenze überschreiten, gleichwohl die Regelung des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG zur Anwendung kommt, wenn aus anderen Gründen der (Rück-)Schluss gezogen werden kann, dass – vorgehend – mit der Spaltung die Voraussetzungen für die Veräußerung der Anteile geschaffen werden sollten. Insoweit hat die Vorschrift des § 15 Abs 2 **S 3** UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich, welcher über die Reichweite des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG hinausgeht. Dem steht nach Verw-Auff die Rn 15.30 des UmwSt-Erl 2011 nicht entgegen; denn die dortigen Ausführungen beziehen sich allein auf die Veräußerungssperre iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG betr Veräußerungen ohne eine bereits bei Auf- oder Abspaltung bestehende (und auch verifizierbare) Veräußerungsabsicht.

Tz. 276

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Verw-Auff und die ihr folgenden Stimmen im Schrifttum können nicht überzeugen. **UE** besteht die Bedeutung des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG ausschl darin, dass er die dogmatische Grundlage für die in § 15 Abs 2 S 4 UmwStG enthaltene ges Vermutung bildet. Dh die S 3 und 4 des § 15 Abs 2 UmwStG sind als **einheitliche Missbrauchsverhütungsregelung** zu verstehen (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 242). Dieser Sichtweise ist nun auch der BFH ausdrücklich gefolgt (S Tz 277).

Wenn man mit uns (s Tz 262, 272) auch einen eigenen Anwendungsbereich des § 15 Abs 2 S 2 UmwStG verneint, bilden sogar die S 2 bis 4 einen einheitlichen Regelungstatbestand (dazu auch s Fey/Neyer, GmbHR 1999, 274).

Tz. 277

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der **BFH** (s Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391) hat in den Urt-Gründen ausgeführt, dass der Ges-Geber die S 3 und 4 auch in einem S hätte zusammenfassen können und dass die erfolgte Aufteilung auf zwei S kein Indiz dafür ist, dass die beiden S unterschiedliche Anwendungsbereiche haben.

Diese konkrete Frage ist kürzlich Streitgegenstand der Rev-Verfahren I R 27/18 und I R 39/18 gewesen. Dem Verfahren I R 27/18 ist das Urteil des FG Bln-Bbg v 31.05.2018 (EFG 2018, 1681) vorangegangen. Das FG Bln-Bbg sieht die S 3 und 4 von § 15 Abs 2 UmwStG als einheitliche Vorschrift mit der Folge, dass ein Anwendungsfall von § 15 Abs 2 S 3 UmwStG nur dann vorliegen könne, wenn durch nachfolgende Veräußerungen innerhalb der Fünfjahresfrist die 20 %-Grenze nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG überschritten ist. Im Urteilsfall wurde die 20 %-Grenze erst kurz nach Ablauf der Fünfjahresfrist überschritten. Da dies auf einen objektiv erkennbaren und im Zeitpunkt der Spaltung bereits bestehenden Plan zurückzuführen war, hat das FA unter Bezugnahme auf den Erl des Fin-Min Bbg (s Tz 275) eine schädliche Veräußerung angenommen. Dem ist das FG aufgr seines oa Regelungsverständnisses nicht gefolgt. Das einheitliche Regelungskonstrukt nach § 15 Abs 2 S 3 und 4 UmwStG bewirke in beide Richtungen eine unwiderlegbare Vermutung. Genauso wie ein Überschreiten der 20 %-Grenze innerhalb der Fünfjahresfrist stets schädlich sei, sei ein Überschreiten nach Ablauf der Frist immer unschädlich. S die zust Anm zum Urteil von Weiss, GmbHR 2018, 1086.

Dem Verfahren I R 39/18 ist das Urteil des FG HH v 18.09.2018 (EFG 2019, 140) vorangegangen. Das FG HH beurteilt diese Rechtsfrage diametral anders und misst der Vorschrift des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich bei. Demnach schaffe eine Spaltung gem § 15 Abs 2 S 3 UmwStG die Voraus-

setzungen einer Veräußerung, sofern bereits im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Vereinbarungen sichergestellt worden ist, wie die geplante Veräußerung abgewickelt werden soll. Komme es nachfolgend in diesen Fällen tatsächlich zur Veräußerung, führe diese gem § 15 Abs 2 S 3 UmwStG auch dann zur Versagung der St-Neutralität der Spaltung, wenn entweder die 20 %-Grenze unterschritten ist oder die Fünfjahresfrist bereits verstrichen ist. Wegen der Auseinandersetzung mit den Entsch der FG HH und B/Bbg s auch Bumiller (NWB 2019, 1738).

Der **BFH** ist im oa Verfahren I R 39/18 mit **Urt v 11.08.2021** (DStR 2022, 41) der hier vertretenen Auff gefolgt und hat entschieden, dass die Vorschrift des § 15 Abs. 2 S 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich hat. Während er diese Rechtsfrage im taggleichen Urt im Verfahren I R 27/18 mangels dortiger Entsch-Erheblichkeit noch ausdrücklich offengelassen hat (BStBl II 2023, 195, s hierzu auch § 11 UmwStG Tz 121), ist diese Frage nun im erwähnten Verfahren I R 39/18 vom BFH entgegen der Verw-Auff (s Tz. 275) beantwortet worden.

Der BFH legt hier mit überzeugenden Argumenten dar, dass die Vorschrift des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich habe. Aus Wortlaut und Sinnzusammenhang folge eindeutig, dass die Aussage in S 3 der Norm ohne die weiteren Voraussetzungen des S 4 keinen eigenen Anwendungsbereich haben könne. Dem stünde auch das systematische Argument nicht entgegen, dass bei dieser Auslegung S 3 der Norm überflüssig wäre. Vielmehr schaffe eine Spaltung immer die Voraussetzungen für eine getrennte Veräußerung von Anteilen, was zur Folge hätte, dass bei einem derartigen extensiven Verständnis (eigenständiger Anwendungsbereich von S 3) es der Regelung in S 4 nicht bedurft hätte. Dies zeigt gerade, dass die Bedeutung des S 3 vielmehr gerade darin bestehe, die dogmatische Grundlage für die in S 4 geregelte ges Vermutung zu bilden.

Der BFH verneinte auch einen Gestaltungsmissbrauch iSv § 42 AO aF, da dessen Anwendung durch die spezielle Missbrauchsvorschrift des § 15 Abs 2 S 3 und 4 UmwStG gesperrt war. Die geltende Fassung des § 42 AO lässt zwar gem § 42 Abs 1 S 3 AO den Rückgriff auf § 42 AO ausdrücklich zu. Bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs iSv § 42 Abs 2 AO müssen allerdings nach der Rspr des BFH diejenigen Wertungen des Ges-Gebers zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen iRd Auslegung berücksichtigt werden, die den bestehenden einzelst-ges Umgehungsverhinderungsvorschriften zugrunde liegen (s BFH v. 17.11.2020, BStBl II 2021, 580). Daher können Veräußerungen bis zur 20 %-Grenze nach Ablauf der Fünfjahresfrist das § 15 Abs 2 S 4 UmwStG und im Zeitpunkt der Spaltung geplante Veräußerungen innerhalb der 20 %-Grenze keinen Gestaltungsmissbrauch begründen.

Die Entsch des BFH hat im Schrifttum durchweg Zustimmung erfahren. S Binnewies/Cleve, GmbHR 2022, 272; s Brüning, BB 2022, 242; s Broemel/Kölle, DStR 2022, 513; und s Schumacher, FR 2022, 218.

Tz. 278

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die FinVerw wendet das oa BFH-Urteil v 11.08.2021 (DStR 2022, 41) mangels Veröffentlichung im BStBl II derzeit noch nicht an. Vermutlich wird im Vorfeld einer allg Anwendung des Urt noch geprüft, ob die Initiierung einer rspr-brechenden Ges-Änderung verfolgt werden soll. Dies zeichnet sich nun im BMF-Referentenentwurf des Wachstumschancengesetz ab. Die Fin-Verw hat indes nur das keine Aussage zu § 15 Abs 2 S 3 und 4 UmwStG betreffende BFH-Urteil I R 27/18 im BStBl II veröffentlicht und hierzu das begleitende BMF-Schreiben v

10.02.2023 (BStBl I 2023, 250) herausgegeben. Dies war aus Sicht der FinVerw erforderlich, um die objektiv unzutreffenden Aussagen des BFH zu den Rechtsfolgen der – entgegen Org. 27 des UmwSt-Erl 2011 – vorzunehmenden Zurechnung des Organeinkommens beim Organträger zurechtzurücken. S hierzu § 11 UmwStG Tz 121.

Tz. 279–280

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.5.2 Mehr als 20%ige Anteilsveräußerung innerhalb von fünf Jahren (§ 15 Abs 2 S 4 UmwStG)

HI9324568

4.7.5.2.1 Allgemeines

HI9324569

Tz. 281

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG ist, wenn innerhalb von 5 Jahren nach dem stlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö veräußert werden, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Kö bestehenden Anteile ausmachen, davon auszugehen, dass durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung (an außenstehende Pers) geschaffen worden sind.

Tz. 282

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der BFH (s Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391) hat entschieden, dass in den Fällen des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG die **Bw-Fortführung unwiderlegbar ausgeschlossen** ist (ebenso hierzu s Urt-Bspr von Breuninger/Schade, GmbHR 2006, 219; weiter s Schumacher, Wpg 2006, 518). Danach enthält § 15 Abs 2 S 4 UmwStG eine **ges Fiktion**, die nicht widerlegt werden kann (dazu auch s FinMin BB, Erl v 16.07.2014, DStR 2014, 2180; weiter s FinBeh HH v 13.04.2015, DB 2015, 1134). § 15 Abs 2 S 4 UmwStG unterstellt typisierend das Vorhandensein einer Veräußerungsabsicht im Spaltungszeitpunkt, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Spaltung mehr als 20 % der Anteile veräußert werden. Entgegen der Auff von Dieterlen/Golücke (GmbHR 2004, 1264) ist ein Kausalzusammenhang zwischen Spaltung und Anteilsveräußerung nicht erforderlich.

Wegen der Frage, ob diese ges Missbrauchsfiktion gegen **EU-Recht** verstößt, s Tz 205.

Tz. 283

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die in § 15 Abs 2 S 4 UmwStG geregelte Fiktion hat uE umgekehrt zur Folge, dass es, wenn die **20 %-Grenze nicht überschritten** ist, selbst dann **nicht** zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG kommt, wenn die Spaltung nachweisbar durchgeführt wurde, um für die spätere (geplante) Anteilsveräußerung innerhalb der Fünfjahresfrist eine günstigere Situation zu schaffen (s Breuninger/Schade, GmbHR 2006, 219 und s Schwarz, GmbHR 2006, 1144). Dazu s auch Tz 303.

Tz. 284

§ 15 Abs 2 S 4 UmwStG erfasst nur Veräußerungen **innerhalb von fünf Jahren nach dem stlichen Übertragungsstichtag**. Veräußerungen **nach** Ablauf der Fünfjahresfrist sind unschädlich (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.32). GlA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 302) und s Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 209). Dies ermöglicht den veräußerungswilligen AE gegen Ende der Sperrfrist den Zeitpunkt der Anteilsveräußerung z. B. durch den Abschluss einer Put-Option auf die Zeit nach Ablauf der Sperrfrist zu verlagern. Nach der Rspr des BFH (s Urt v 13.10.2016, BStBl II 2018, 81) kommt es bei Put-Optionen – anders als bei Call-Option – auf die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung für die Frage der Zurechnung des wirtsch Eigentums nicht an. Erst mit der Ausübung des Andienungsrechts kommt es zu der für Zwecke der Anwendung von § 15 Abs. 2 S 4 UmwStG maßgeblichen Übertragung der Anteile (s Tz 217). Dies deshalb, weil der spätere Erwerber durch ein solches Optionsgeschäft noch keine gesicherte und unentziehbare Rechtsposition auf den Erwerb der Anteile erlangt hat. Daher tut es auch nichts zur Sache, dass aus Sicht des AE mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass tatsächlich geputet wird. Dies mag im Ergebnis bedenklich sein, weil eine normspezifische Auslegung von § 15 Abs 2 S 4 UmwStG ein ausschließliches Abstellen auf die Situation des veräußerungswilligen AE durchaus nahelegen würde. Indes fordert § 15 Abs 2 S 4 UmwStG eine Anteilsveräußerung innerhalb der Sperrfrist, die unstr nicht gegeben ist. Nur bei Subsumtion unter § 15 Abs 2 S 3 UmwStG, sofern man dieser Regelung einen eigenständigen Anwendungsbereich geben würde, könnten auch Veräußerungen außerhalb der Fünfjahresfrist schädlich sein. Dieser Sichtweise hat der BFH indes mit Urt v 11.08.2021 (DStR 2022, 41) eine Absage erteilt und der Vorschrift des § 15 Abs 2 S 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich abgesprochen (s Tz 277).

Tz. 285–287

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.5.2.2 Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft

HI9324570

Tz. 288

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

St-schädlich iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG kann nur die Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Kö sein (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.27). § 15 Abs 2 S 4 UmwStG erfasst bei einer Abspaltung sowohl die Veräußerung der Anteile an der übertragenden als auch die an der übernehmenden Kö (s Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391). Wäre § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nur auf die Veräußerung der Anteile an der Übernehmerin anzuwenden, ließe sich die Anwendung dieser Missbrauchsregelung leicht dadurch vermeiden, dass bei einer Abspaltung das den Erwerber interessierende BV von der übertragenden Kö zurückbehalten wird und anschließend die Anteile an dieser veräußert werden.

Wegen des Begriffs der **Veräußerung** s Tz 206ff.

Tz. 289

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Weder das UmwStG noch der UmwSt-Erl 2011 äußern sich dazu, was "eine **an der Spaltung beteiligte Kö**" ist. Wohl unstr gehören dazu die **übertragende** und jede **übernehmende Kö**. Ebenso unstr gehört dazu **nicht** eine dritte Kö, deren Anteile Bestandteil des bei der Spaltung übergehenden BV sind. **Str** ist, ob auch die Veräußerung von Anteilen an einer Kö, die AE der Übertragerin oder Übernehmerin ist (mittelbarer AE), st-schädlich nach § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG sein kann. Die hM verneint dies zutr (s Tz 213).

Tz. 290

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei einer **Spaltung zur Neugründung** sind auf der Seite der übernehmenden Kö sämtliche Anteile an diesen Kö betroffen, weil sie anschließend die an der Spaltung beteiligten Teilbetriebe repräsentieren.

Tz. 291

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Differenzierter und problematischer wird diese Rechtsfrage in der stlichen Lit bei der **Spaltung zur Aufnahme** beantwortet. Unstreitig st-schädlich iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG sind die Veräußerung von Anteilen an der übertragenden Kö sowie die Veräußerung der den AE der übertragenden Kö im Zuge der Spaltung gewährten (neu ausgegebenen bzw bereits bestehenden) Anteile an der übernehmenden Kö (glA s Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 169).

Nach der hM (s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 343; s Hörtnagl, in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 169; s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG, Rn 257) hat eine teleologische Reduktion der Vorschrift idS zu erfolgen, dass die Veräußerung von **Altanteilen** an der übernehmenden Kö durch AE, die nicht an der übertragenden Kö beteiligt waren, **nicht** in die Berechnung der Prozentgrenze nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG einbezogen werden. Gegen die Zulässigkeit einer solchen teleologischen Reduktion, der auch die FinVerw erkennbar nicht folgt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.29) bestehen uE ernsthafte Bedenken. So bezieht der Ges-Wortlaut des § 15 Abs. 2 S 4 UmwStG sämtliche Anteile an den an der Spaltung beteiligten Kö ausnahmslos in die Schädlichkeitsberechnung ein. Anknüpfungspunkt für die unwiderlegbare Vermutung sind die Wertverhältnisse bei der übertragenden Kö und die zeitliche Nähe einer nachfolgenden Anteilsveräußerung zur Spaltung. Zwar führt die Einbeziehung der Altanteile der aufnehmenden Kö dazu, dass die 20 % entspr eher überschritten wird (s Tz 294). Dies muss jedoch hingenommen werden, weil die Vorschrift erkennbar zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen an einfach zu ermittelnde und objektive Umstände anknüpft (s BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391). Etwaige "Kollateralschäden" sind daher wegen der überschaubaren fünfjährigen Fristdauer hinnehmbar. Zu konkreten Praxisfällen siehe Tz 316.

Tz. 292

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

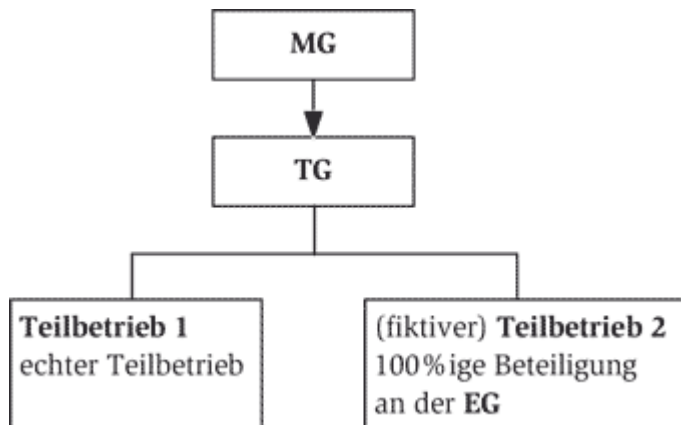
Bereits iRd Verbandsstellunghnahmen zum Entw des UmwSt-Erl 1998 wurde gefordert, die in den S 2–4 des § 15 Abs 2 UmwStG geregelten Sanktionen für schädliche Veräußerungen im Fall der **Abspaltung** nur auf Anteile an der übernehmenden Kap-Ges selbst anzuwenden, weil nur diese Anteile iRd Spaltung übergegangenes BV repräsentieren.

Die FinVerw folgt dem, uE zutr, nicht. Weder nach dem Wortlaut des § 15 Abs 2 Nr 4 UmwStG noch dem GesWerk ist es erforderlich, dass die st-schädlich veräußerten Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö neu entstanden sind (glA s Thiel, DStR 1995, 237, 242 und s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 205).

Aus der Sicht der Missbrauchsvermeidung kann es keinen Unterschied machen, ob die durch die Spaltung entstandenen Anteile oder eine entspr Anzahl von Altanteilen veräußert werden, die neuen Anteile also gewissermaßen gegen die Altanteile "ausgetauscht" werden.

Beispiel:

a) Ausgangssituation



b) Umstrukturierung

Die 100%ige EG-Beteiligung wird von der TG aufwärts auf die MG abgespalten. Angestrebt wird eine st-neutrale Abspaltung der EG-Beteiligung. Die MG veräußert im zeitlichen Zusammenhang nach der Spaltung die TG-Beteiligung.

c) Stliche Beurteilung

Wenn die MG die TG-Beteiligung – ohne die EG-Beteiligung – veräußert, ist die vorherige Abspaltung der EG-Beteiligung nach Verw-Auff bei Überschreiten der 20 %-Grenze des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG **nicht** zum Bw möglich, weil die TG eine an der Spaltung beteiligte Gesellschaft ist. GlA s Urte des BFH v 03.08.2005 (BStBl II 2006, 391), das nach einer Abspaltung auch die Veräußerung der Anteile an der Übertragerin mit in die Berechnung der 20 %-Grenze einbezogen hat. Dazu s auch Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 306).

Tz. 293

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG auch auf die Veräußerung von Altanteilen bei einer **börsennotierten AG** kann bereits der Aktienumsatz eines einzigen Börsentags zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG führen. Nach Auff von Neyer (DStR 2002, 2200) greift allerdings die dort vorgeschlagene Beschränkung nur auf spaltungsgeborene, dh neue Anteile einerseits zu kurz, weil sie missbrauchsfreie Vorgänge als st-schädlich behandelt, und andererseits zu weit, weil sie die sanktionsfreie Veräußerung abgespaltener Teilbetriebe zulassen würde. Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 344) will das Problem dadurch lösen, dass er die teleologische Re-

duktion nicht auf die Fälle anwendet, in denen Vermögen von einer TG auf die MG übertragen wird. Wie bereits unter Tz 291 dargelegt, bleibt für eine solche teleologische Reduktion generell kein Raum.

Tz. 294

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Str ist, ob bei der **Aufwärts-Abspaltung** eines Teilbetriebs von der TG auf die MG die spätere Veräußerung der MG-Anteile von § 15 Abs 2 S 4 UmwStG erfasst wird. Das Problem ist, dass in solchen Fällen neue Anteile an der MG nicht ausgegeben werden dürfen, weil ansonsten eigene Anteile bei der MG entstehen würden. UE ist die MG nach dem insoweit eindeutigen Ges-Wortlaut des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG eine an der Spaltung beteiligte Kö, obwohl die Anteile an der MG unverändert vor und nach der Spaltung den abgespaltenen Teilbetrieb mitrepräsentieren (glA s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 344). **AA** s Neyer (DStR 2002, 2200); s Löffler/Hansen (DB 2010, 1369); und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 258), die den Anwendungsbereich des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG teleologisch einschränken wollen.

Tz. 295–300

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.5.2.3 Ermittlung der 20 %-Quote

HI9324572

Tz. 301

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 11 Abs 2 UmwStG ist nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nicht anzuwenden, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem stlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Kö bestehenden Anteile ausmachen, an außenstehende Pers veräußert werden. Das Überschreiten der Quote führt dazu, dass für das gesamte übergehende BV die Bw-Fortführung nicht möglich ist.

Tz. 302

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Da eine st-schädliche Anteilsveräußerung im Regelfall erst in einem späteren als dem Spaltungsjahr erfolgt, wird **verfahrensrechtlich** so verfahren, dass das übergehende BV im Jahr der Spaltung zunächst mit den Bw angesetzt wird. Überschreiten die Anteilsveräußerungen während des dem stlichen Übertragungstichtag nachfolgenden Fünfjahreszeitraums die 20 %-Grenze, ist die Veranlagung für das Jahr der Spaltung gem § 175 Abs 1 S 1 Nr 2 AO (rückwirkendes Ereignis) zu ändern. Es sind dann rückwirkend die gW anzusetzen (s Tz 323ff).

Tz. 303

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wie bereits ausgeführt, enthält § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nach der vom BFH (s Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391) bestätigten Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.27) eine **unwiderlegbare ges Vermutung**, dh

- bei Überschreitung der 20 %-Veräußerungsgrenze haben die an der Spaltung Beteiligten nicht die Möglichkeit, das Nichtbestehen einer Missbrauchsabsicht nachzuweisen (s Tz 282), und
- bei Nichtüberschreitung der 20 %-Veräußerungsgrenze greift die Missbrauchsregelung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG selbst dann nicht, wenn sich die Missbrauchsabsicht der Beteiligten nachweisen lässt (s Tz 283). Macht bei einer Abspaltung das übertragene Vermögen nicht mehr als 20 % des Gesamtvermögens aus, können im Anschluss an die Spaltung beliebig viele Anteile an der aufnehmenden Kap-Ges veräußert werden, ohne dass es für den Übergang des Teilbetriebs rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Einen solchen Sachverhalt betraf das in Tz 277 erörterte Urt des BFH v 11.08.2021 (DStR 2022, 41).

Wegen der Frage, ob § 15 Abs 2 S 4 UmwStG gegen **EU-Recht** verstößt, s Tz 205.

Tz. 304

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Das Überschreiten der 20 %-Grenze führt bei der Übertragerin zur Aufdeckung der stillen Reserven für das **gesamte** übergegangene BV. S UmwSt-Erl 2011 Rn 15.33 und s Tz 323ff. Dies ist in Anbetracht des klaren und eindeutigen Ges-Wortlauts unstr. S auch Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 268).

Tz. 305

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Quote von 20 % bezieht sich auf die **Anteile an der übertragenden Kö vor der Spaltung**, dh es ist zu ermitteln, welchem prozentualen Anteil an der übertragenen Kö die veräußerten Anteile an den an der Spaltung beteiligten Kö entspr. Entsch ist, wie viel Prozent der gW der veräußerten Anteile (der idR dem Veräußerungserlös entspr) im Verhältnis zum gW der Anteile an der übertragenden Kö **vor** der Spaltung ausmacht. Es ist **nicht** entsch, ob mehr als 20 % der Anteile an **einer oder an allen übernehmenden Kö** innerhalb der fünf Jahre nach der Spaltung veräußert werden. Nach Rn 15.29 des UmwSt-Erl 2011 ist die Quote entspr dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kö vor der Spaltung vorhandenen Vermögen aufzuteilen, wie es idR im Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan zum Ausdruck kommt.

Auf die absolute Höhe der Beteiligung am Nennkap der an der Spaltung beteiligten alten und neuen Gesellschafter sowie auf die weitere Weiterentwicklung der Beteiligungen kommt es nicht an (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.29). Daher ist es für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG auch irrelevant, wie hoch der gW der Anteile im Veräußerungszeitpunkt ist.

Tz. 306

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE sind zur Ermittlung der Veräußerungsquote iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG folgende **Rechenschritte** erforderlich:

Schritt 1: Ermittlung des gW sämtlicher Anteile an der übertragenden Kö. Der gesuchte gW der Anteile, der dem gW des BV der Übertragerin entspr, ergibt sich in aller Regel aus dem Spaltungsvertrag bzw -plan (= Vergleichsgröße I).

Schritt 2: Verteilung des (nach Schritt ermittelten) **gW auf die Anteile an den übernehmenden Kö** (bei einer Abspaltung auch auf die übertragende Kö). Diese Verteilung kann nach dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile gem Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan erfolgen. Die so ermittelte Wertrelation wird für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG zugrunde gelegt, da die spätere Wertentwicklung unberücksichtigt bleibt (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.29).

Schritt 3: Sämtliche Veräußerungen von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Kö innerhalb des dem stlichen Übertragungsstichtag nachfolgenden Fünfjahreszeitraums sind **zusammenzufassen**.

Zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG kommt es, wenn die danach veräußerten Anteile mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der übertragenden Kö bestehenden Anteile ausmachen.

Tz. 307

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der Wortlaut des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG spricht von mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der übertragenden Kö **"bestehenden Anteile"**. UE ist damit nicht die Zahl der Anteile gemeint, sondern es ist auf das **Verhältnis der gW** zwischen den urspr bestehenden und den später veräußerten Anteilen (an den übernehmenden Kö) abzustellen.

Tz. 308

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei einer **Abspaltung** ist auch die Veräußerung von Anteilen an der **Übertragerin** mit in die 20 %-Grenze einzubeziehen. GlA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 349); weiter s Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391, dazu s Tz 298, 299ff).

Tz. 309

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Maßstab für die Ermittlung der 20 %-Grenze ist der gW der Anteile **zum stlichen Übertragungsstichtag**. Nachfolgende Wertveränderungen bleiben unberücksichtigt. Dies deshalb, weil dieser Stichtag nach der Systematik des UmwStG maßgeblich ist und auch zivilrechtlich der maßgebliche Bewertungsstichtag für die Ermittlung der angemessenen Beteiligungsverhältnisse der identische Spaltungsstichtag ist. So zutr s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 260) und s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 329). **AA** s Bleifeld (in F/DD, § 15 UmwStG, Rn 212), der auf die gW zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Spaltung (HReg-Eintragung) abstellen will.

Durch eine Spaltung gehen 30 % des Gesamtvermögens der Übertragerin vor der Spaltung auf eine neu gegründete Kö über. Die durch die Spaltung geschaffenen Anteile an der Übernehmerin repräsentieren bis zum Ablauf des Fünfjahreszeitraums den rechnerischen Anteil der Beteiligung an der Übertragerin vor der Spaltung. Wenn mehr als 2/3 dieser Anteile veräußert werden, ist die 20 %-Grenze überschritten.

Tz. 309a

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei Ermittlung und Anwendung der 20 %-Grenze ist es irrelevant, welchen Anteil das übertragende Vermögen am Ausgangsvermögen der Übertragerin hat. Allein der Umstand, dass eine nicht voll gewinnrealisierende Spaltung erfolgt ist, eröffnet im Grundsatz den Anwendungsbereich der Norm. Sodann ist nach den dargestellten Wertrelationen (s Tz 304ff) zu prüfen, ob die 20 %-Grenze überschritten ist. Daher kann es bei der Spaltung zur Aufnahme auch zu einem schädlichen Sperrfristverstoß kommen, wenn weniger als 20 % des Vermögens der Übertragerin übertragen werden und nachfolgend ausschließlich Anteile an der Übernehmerin veräußert werden.

Tz. 310

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **Fünfjahresfrist** des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG **beginnt** mit dem stlichen Übertragungstichtag und berechnet sich taggenau nach § 108 AO iVm § 187 Abs 1, § 188 Abs 2 BGB. So s auch Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 266 s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 216) sowie generell zur Anwendung von § 108 Abs 3 AO Urt des BFH v 28.03.2012, BStBl II 2012, 599. Sofern Schumacher gleichwohl Anteilsveräußerungen während der Interimszeit für Zwecke des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG noch nicht einbeziehen will, ist dies uE im Ergebnis inkonsequent.

Tz. 311

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die nachfolgende Tabelle, des UmwSt-Erl 2011 (Rn 15.30) zeigt für ausgewählte Aufteilungsverhältnisse die Quote der Anteile an den aus der Aufspaltung hervorgegangenen GmbH A und B, die – alt – höchstens veräußert werden dürfen, ohne die St-Freiheit der Spaltung zu gefährden:

GmbH A

	1	10	20	30	40	50
1. Anteil des auf sie übergegangenen Vermögens in % des Vermögens der Übertragerin						
2. Zulässige Veräußerungsquote in % (von 1.)	100	100	100	66,7	50	40

GmbH B

1.	Anteil des auf sie übergegangenen Vermögens in % des Vermögens der Übertragerin	99	90	80	70	60	50
2.	Zulässige Veräußerungsquote in % (von 1.)	20,2	22,2	25	28,6	33,3	40

Bei Veräußerung von Anteilen an der Gesellschaft A
iHd zulässigen Quote verbleiben für die Gesellschaf-
ter der GmbH B (in %)

19,2	11,1	0	0	0	0
------	------	---	---	---	---

Tz. 312

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **FinVerw** (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.30) geht in dem vorstehenden Rechenbsp offensichtlich davon aus, dass die 20 %-Veräußerungsgrenze für beide übernehmende Kap-Ges **zusammengefasst** zu ermitteln ist. GlA s Hörger (FR 1994, 765); s Rogall (DB 2006, 66, 69); s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 349); und s Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 191). Bei dieser Lesart kommt es zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG (Ansatz der übergehenden BV mit gW), wenn bei der Summe der Anteilsveräußerungen an allen an der Spaltung beteiligten Kö (dh der bzw den Übernehmerinnen und im Abspaltungsfall zusätzlich der Übertragerin) die 20 %-Grenze überschritten wird.

Der Ges-Wortlaut "Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö" könnte auch dafür sprechen, dass die Veräußerungsquote von 20 % für jede an der Spaltung beteiligte Kö **getrennt** zu berechnen ist (s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 209). Bei dieser Lesart käme es, wenn Anteile an mehreren Übernehmerinnen veräußert werden, die in der Summe die 20 %-Grenze überschreiten, nicht zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG, wenn an keiner der übernehmenden Kö die Anteile in dem Umfang veräußert werden, dass deren gW mehr als 20 % des gW der Anteile an der gespaltenen Kö vor der Spaltung ausmacht. UE ist entgegen der bisher vertreten Auff der von der FinVerw und der oa hM vorgenommenen zusammengefassten Berechnung zu folgen. Hierfür spricht einerseits der abstrakte Ges-Zweck und andererseits die Ausrichtung der 20 %-Grenze auf das einheitliche Gesamtvermögen der Übertragerin.

Beispiel:

Der gW der Anteile an der A-GmbH vor der Spaltung beträgt 100. Die A-GmbH wird auf die B-GmbH (gW der Anteile = 40) und auf die C-GmbH (gW der Anteile = 60) aufgespalten.

Innerhalb von fünf Jahren nach dem stlichen Übertragungstichtag werden folgende Anteile veräußert (jeweils gW zum stlichen Übertragungstichtag):

	an der B-GmbH	an der C-GmbH
Alt A:	10	15
Alt B:	25	0

Bei Zugrundelegung der aus oa Gründen zutr Verw-Auff kommt es bei beiden Alt zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG, dh zur rückwirkenden Besteuerung der Spaltung.

Nach der stärker am Ges-Wortlaut orientierten Mindermeinung von Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 209 käme es nur bei Alt B zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG und zur Aufdeckung der gesamten stillen Reserven der A-GmbH.

Tz. 313

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Zur Aufdeckung der stillen Reserven in dem gesamten übergehenden BV kommt es im Abspaltungsfall auch dann, wenn die **Altanteile an der übertragenden Kö** in dem in § 15 Abs 2 S 4 UmwStG genannten Umfang veräußert werden.

Tz. 314

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung darf die **Mehrfachübertragung** des nämlichen Anteils nur einmal gezählt werden (s Tz 225).

Haben einzelne AE Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kö bereits in dem von § 15 Abs 2 S 4 UmwStG tolerierten Umfang veräußert, führt das für die übrigen AE, falls die St-Neutralität der Spaltung nicht gefährdet werden soll, zu einer faktischen Veräußerungssperre (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.31).

Die Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung treffen stlich immer die übertragende Gesellschaft, während sich auf der Ebene der AE hinsichtlich der Behandlung des spaltungsbedingten Anteilstausches nach § 13 UmwStG keine Rechtsfolgen ergeben (s Tz 325). Die auf der Ebene der Übertragerin eintretenden nachteiligen Rechtsfolgen (Ansatz gW) treffen die Gesellschafter nur mittelbar (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.31).

Tz. 315

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Erfolgt die Veräußerung **etappenweise** oder werden Anteile an **mehreren** an der Spaltung beteiligten Gesellschaften veräußert, sind alle Veräußerungen innerhalb von fünf Jahren nach der Spaltung zur Prüfung der

20 %-Grenze (pro Gesellschaft) zusammenzurechnen (glA s Hörger, FR 1994, 765; s Urt des BFH v 03.08.2005, BStBl II 2006, 391 und s Hörtnagl in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 191).

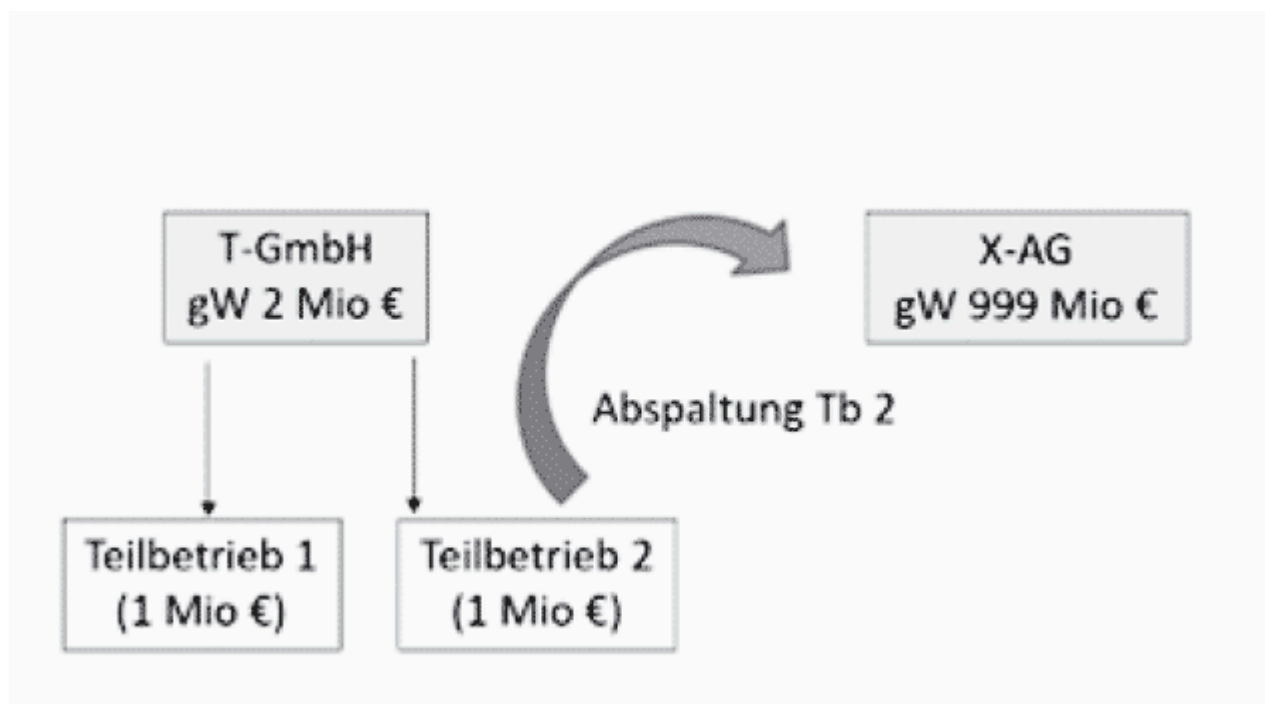
Tz. 316

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Rn 15.28ff des UmwSt-Erl 2011 beschränken sich auf Aussagen zum einfachen Fall der Auf- bzw Abspaltung auf eine **neu gegründete** Übernehmerin. Wie bereits unter Rz 291 dargelegt, werden nach zutr Verw-Auff bei der Spaltung zur Aufnahme auch Veräußerungen von Altanteilen an der Übernehmerin einbezogen, so dass bei einer Auf- bzw Abspaltung **durch Aufnahme** bereits ein geringfügiger Anteilsumsatz die Folgen des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG auslösen kann.

Beispiel (nach Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 342):

Die T-GmbH unterhält zwei Teilbetriebe (Teilbetrieb 1 und Teilbetrieb 2), deren gW jeweils 1 Mio EUR beträgt. Die T-GmbH spaltet den Teilbetrieb 2 unmittelbar auf die X-AG ("Publikums-AG") ab, deren gW im Zeitpunkt der Spaltung/Übernahme 999 Mio EUR beträgt.



Der schädliche 20 %-Quote macht wertmäßig einen Betrag von 400 000 Euro aus, was bezogen auf die gesamten Anteile an der übernehmenden X-AG nach der Spaltung iHv 100 Mio Euro einem Anteil von 0,04 % entspricht. Damit löst bereits die Veräußerung von mehr als 0,04 % der Anteile an der AG die Folgen des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG aus.

Tw wird der oa Bsp-Fall von Schießl auch als Aufwärtsspaltung variiert (s Dötsch/van Lishaut/Wochinger, DB 24/1998, Beil 7, 30). Hier muss bei der exakten rechnerischen Umrechnung indes dem Umstand Rechnung getragen werden, dass der Wert der Übernehmerin durch die Spaltung keine Veränderung erfährt, da sich der Wertzuwachs aus dem übernommenen Teilbetrieb und die Wertminderung der Beteiligung an der Übertragerin neutralisieren.

Tz. 317–320

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.7.5.2.4 Die Gesellschafter als "Schicksalsgemeinschaft"

HI9324575

Tz. 321

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Regelung des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG kann praktische Probleme aufwerfen, weil sie sich nicht auf den einzelnen AE bezieht, sondern alle "Spaltgesellschafter" hinsichtlich des Tatbestands "Verstoß gegen die Veräußerungssperre" noch fünf Jahre nach der Spaltung in einer "Schicksalsgemeinschaft" zusammenfasst. Wenn einzelne AE sich nicht an die üblicherweise im Spaltungsvertrag vereinbarte Quote der zulässigen Anteilsveräußerungen (dazu s ausführlich Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 431ff) halten und dadurch insges die in § 15 Abs 2 S 4 UmwStG geregelte 20 %-Grenze überschritten wird, dann trifft die dadurch ausgelöste Nichtanwendung des § 11 Abs 2 UmwStG bei der übertragenden Kö in ihren Auswirkungen mittelbar die Gesamtheit aller AE.

Abgesehen davon kann jeder der "Spaltgesellschafter" für sich – aber gleichzeitig zu Lasten der anderen an der Spaltung beteiligten AE – die "Unschädlichkeitsgrenze" bei der Veräußerung von Anteilen an der verbleibenden Ursprungs-Kö (Abspaltung) und/oder den Nachfolge-Kö (Abspaltungs- bzw Aufspaltungsfall) voll ausschöpfen (dazu s Wochinger/Dötsch, DB-Beil 14/1994, 23).

Tz. 322

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Herzig/Förster (DB 1995, 338, 345) und Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 187) weisen auf die Notwendigkeit hin, durch geeignete **vertragliche Abmachungen** sicherzustellen, dass innerhalb der Fünfjahresgrenze keine schädlichen Veräußerungen erfolgen dürfen oder dass zwischen den AE der Schaden auszugleichen ist, der durch solche Veräußerungen entsteht (dazu ausführlich s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 431ff).

Esters/Marenbach (GmbHR 2003, 979) raten

- ggf die Anteile an den übernehmenden Kö für die Dauer von fünf Jahren auf einen Treuhänder zu übertragen;
- Überkreuz-Beteiligungen bestehen zu lassen und durch entspr Satzungsbestimmungen sicherzustellen, dass die Übertragung von Anteilen der Zustimmung aller AE bedarf;
- einen Genehmigungsvorbehalt zugunsten Dritter zu vereinbaren;
- eine Vertragsstrafe für den Fall st-schädlichen Anteilsverkaufs zu vereinbaren;
- die durch § 15 Abs 2 UmwStG ausgelöste St-Schuld vertraglich zuzuweisen und
- eine Schadensersatzvereinbarung zu treffen.

4.7.5.2.5 Rechtsfolgen bei Verstoß gegen § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG

HI9324576

Tz. 323

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine schädliche Veräußerung von Anteilen an der Nachfolgegesellschaft führt dazu, dass das gesamte **übergegangene Vermögen mit dem gW** anzusetzen ist (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.33). Dabei sind auch die stillen Reserven im Firmenwert aufzudecken. Die Anwendung der übrigen Vorschriften des UmwStG (insbes §§ 2, 12 und 13 UmwStG) bleibt davon unberührt.

Tz. 324

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die **St-Neutralität** der Spaltung **entfällt** rückwirkend **insges**, nicht nur in dem prozentualen Umfang der schädlichen Anteilsveräußerung und nicht nur beschränkt auf die veräußernden AE. Beim Übergang mehrerer Teilbetriebe ist ebenfalls das gesamte übergehende BV betroffen, auch wenn die Anteile an einer Übernehmerin nicht im st-schädlichen Umfang veräußert worden sind.

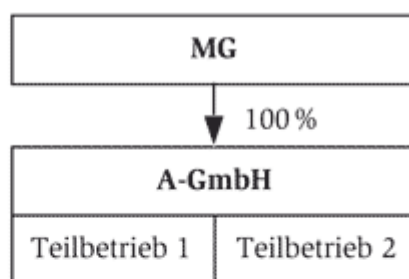
Tz. 325

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

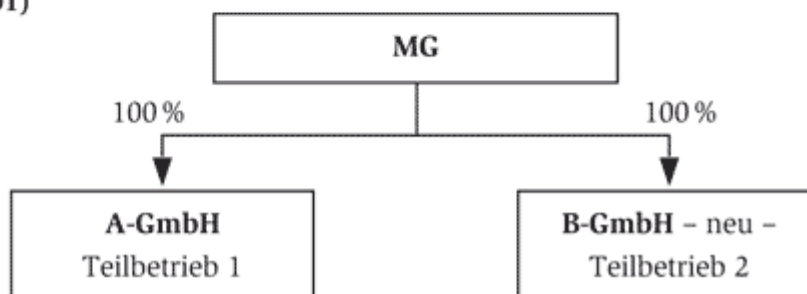
§ 15 Abs 2 S 4 UmwStG hat keine Auswirkungen auf das **iRd Abspaltung zurückbleibende BV** (s UmwSt-Erl 2011, Rn 15.21), da insoweit keine gewinnrealisierende Übertragung stattfindet (s Tz 75, 197 und 325). Auswirkungen auf die übrigen Rechtsfolgen der Spaltung (Außeransatzlassen des Übernahmegewinns/-verlusts, Wertfortführung auf AE-Ebene) ergeben sich nicht, dh die §§ 12 und 13 UmwStG sind insoweit anzuwenden (s Tz 325).

Beispiel:

1. Ausgangssituation



2. Abspaltung (in 01)



3. **Die MG veräußert** im Jahr 02 **die Anteile** an der A-GmbH an einen außenstehenden Erwerber

4. Stliche Beurteilung

Die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH, bei der der Teilbetrieb 1 zurückbleibt, ist eine st-schädliche Anteilsveräußerung iSd § 15 Abs 2 S 4 UmwStG. Trotzdem kommt es durch die Anteilsveräußerung bei der **A-GmbH** selbst nicht zur Aufdeckung und Besteuerung der im BV verbleibenden stillen Reserven des Teilbetriebs 1, weil dieses BV nicht auf einen anderen übergeht. Die Rechtsfolgen wegen Nichterfüllens der Zusatzvoraussetzungen des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG treten isoliert für das auf die **B-GmbH** übergegangene BV (Teilbetrieb 2) ein, dass rückwirkend bei der A-GmbH mit den gW anzusetzen ist. Auf **Gesellschafterebene** (MG) ist der Gewinn aus der Veräußerung der A-Beteiligung gem § 8b Abs 2, 3 KStG im Ergebnis zu 95 % stfrei.

Tz. 326

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Entfallen infolge der Anteilsveräußerung innerhalb von fünf Jahren nach dem stlichen Übertragungsstichtag die Voraussetzungen des § 15 UmwStG, insbes durch die Veräußerung von mehr als 20 % der Anteile, sind die KSt-Bescheide für den VZ, in dem der Spaltungsvorgang stlich erfasst wurde, gem § 175 Abs 1 S 1 Nr 2 AO zu ändern (**rückwirkendes Ereignis**; s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.34).

Die Festsetzungsverjährungsfrist beginnt gem § 175 Abs 1 S 2 AO mit dem Ablauf des Kj, in dem die schädliche Veräußerung erfolgt. Wird der Tatbestand des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG durch mehrere zeitlich hintereinander liegende Veräußerungen verwirklicht, beginnt die Verjährung mit dem Ende des Kj, in dem die letzte entsch Veräußerung erfolgt, die ursächlich die Rechtsfolge des § 15 Abs 2 S 4 UmwStG auslöst (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.35).

Tz. 327

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Nachfolgegesellschaften (wozu im Fall der Abspaltung auch die übertragende Gesellschaft gehört) **haften** gem § 133 Abs 1 S 1 UmwG für die entstehende GewSt und KSt als Gesamtschuldner. Dies ergibt sich aus § 15 Abs 2 S 4 UmwStG. Danach ist von einem rückwirkenden Anfall bei der übertragenden Gesellschaft auszugehen, denn bei dieser findet die zum Anfall von KSt und GewSt führende Aufdeckung der stillen Reserven statt. Bei der übertragenden Gesellschaft kommt es zur Nichtanwendbarkeit der den Bw-Ansatz zulassenden Vorschrift des § 11 Abs 2 UmwStG (s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 428ff).

Tz. 328–330

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.8 Fünfjährige Vorbesitzzeit bei der Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 HI9324577 Abs 2 S 5 UmwStG)

Tz. 331

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei der Trennung von Gesellschafterstämmen setzt, so § 15 Abs 2 S 5 UmwStG, die Anwendung des § 11 Abs 2 UmwStG zusätzlich voraus, dass die Beteiligungen an der übertragenden Kö mindestens fünf Jahre **vor** dem stlichen Übertragungstichtag bestanden haben.

Mit dieser zusätzlichen, in die Vergangenheit gerichteten Fünfjahresfrist soll verhindert werden, dass durch ein kurzfristiges Engagement einer bisher außenstehenden Pers mit anschließender Spaltung ein Vorgang durch Nichtaufdeckung der stillen Reserven begünstigt wird, der sich **wirtsch** als das **Herauskaufen eines Teilbetriebs** darstellt. Dieser Fall ist insbes denkbar, wenn sich im Vorfeld der Spaltung ein neuer Gesellschafter mittels Kap-Erhöhung gegen Aufgeld an der übertragenden Kö beteiligt und er anschließend iRe nicht verhältnismäßigen Spaltung zu Null die Anteile an einer übernehmenden Kö erhält, auf die der ihn interessierende Teilbetrieb im Wege der Ab- bzw Aufspaltung übertragen worden ist.

Tz. 332

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Die Zusatzvoraussetzung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG, bei deren Nichterfüllung § 11 Abs 2 UmwStG nicht anzuwenden ist, dh auf der Ebene der **Kö** die im übergehenden BV enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind, muss von den **AE** der übertragenden Kö erfüllt werden.

Wegen Besonderheiten bei der Trennung von Gesellschafterstämmen im Vorfeld einer Beteiligung von Finanzinvestoren s Esters/Marenbach (GmbHR 2003, 979).

Tz. 333

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 Abs 2 S 5 UmwStG enthält, wie auch der S 4 des § 15 Abs 2 UmwStG, eine typisierende Missbrauchsregelung, der gleichfalls entgegengehalten wird, sie sei **EU-rechtswidrig**, weil sie nicht die Möglichkeit des Gegenbeweises zulässt (s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 272 und s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 225).

4.8.2 Verhältnis von § 15 Abs 2 S 5 UmwStG zu § 15 Abs 2 S 1 UmwStG und zu § 15 Abs 2 S 2ff
UmwStG**Tz. 334**

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 Abs 2 **S 5** UmwStG regelt für den Sonderfall, dass die Spaltung der Trennung von Gesellschafterstämmen dient, eine fünfjährige Vorbesitzzeit.

Eine derartige Vorbesitzzeit ist auch Gegenstand der Regelung in **S 1**, wonach bei der zu spaltenden Kap-Ges die vorhandenen fiktiven Teilbetriebe (MU-Anteile und 100%igen Kap-Beteiligungen) nicht innerhalb der vorangegangenen drei Jahre schädlich erworben oder aufgestockt worden sein dürfen (s Tz 181ff).

Diese beiden Vorbesitzzeiten sind voneinander unabhängig und gelten nebeneinander.

Tz. 335

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

§ 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG regelt eine fünfjährige Veräußerungssperre **nach** dem stlichen Übertragungstichtag. Die in dem S 5 des § 15 Abs 2 UmwStG enthaltene fünfjährige Vorbesitzzeit und die in § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG geregelte fünfjährige Nachspaltungsveräußerungssperre ergänzen sich für den Fall, dass im Vorfeld der Spaltung ein Außenstehender iRe Kap-Erhöhung gegen entspr Aufgeld als Neugesellschafter in die zu spaltende Kö eintritt und ihm **iRd Spaltung** die Anteile an der übernehmenden Kö zugeteilt werden, auf die der ihn interessierende Teilbetrieb der übertragenden Kö übergegangen ist (dh durch die Spaltung vollzieht sich eine Trennung der Gesellschafterstämme iSv § 15 Abs 2 S 5 UmwStG).

Da der neu eintretende AE einen eigenen Gesellschafterstamm iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG bildet (s Tz 338) und er nicht seit mindestens fünf Jahren vor dem stlichen Übertragungstichtag Gesellschafter war, führt die Spaltung zur Gewinnrealisierung.

Tz. 336

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Anders ist die Rechtslage, wenn die Trennung der Gesellschafterstämme nicht durch die Spaltung selbst erfolgt, sondern dadurch, dass der vor der Spaltung neu eingetretene AE **in dem** der Spaltung **folgenden Fünfjahreszeitraum** alle Anteile an derjenigen übernehmenden Kö von den anderen Alt-AE erwirbt, auf die der ihn interessierende Teilbetrieb übergegangen ist. Wegen des **vor** der Spaltung erfolgten Eintritts des Außenstehenden als AE in die zu spaltende Kö erfolgt die spätere Anteilsveräußerung durch die anderen Alt-AE an den neu eingetretenen AE im Anschluss an die Spaltung nicht an eine außenstehende Pers iSd § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG, so dass der Anwendungsbereich der Nachveräußerungssperrfrist nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG nicht eröffnet ist(s Tz 231).

Dies ist im Ergebnis nicht sachgerecht und dürfte von der FinVerw mutmaßlich nicht akzeptiert werden. Die stliche Nichtanerkennung könnte ggf unter Berufung auf § 42 AO bzw die sog Gesamtplan-Rspr begründet werden, die von der FinVerw entgegen der neueren und gefestigten Rspr des BFH iRd Anwendung des UmwStG weiterhin angewendet wird. S hierzu im Detail Tz 164. Ein ggf erwägbarer Begr-Ansatz wäre eine normspezifische Auslegung von § 15 Abs 2 S 2–4 UmwStG dahingehend, dass bei einem nachweisbaren Sachzusammenhang zwischen dem Eintritt des neuen Gesellschafter und der nachfolgenden Anteilsveräußerung der Gesellschafter als außenstehende Pers qualifiziert wird und mithin die Rechtsfolgen des §§ 15 Abs 2 S 4 UmwStG gezogen werden.

4.8.3 Gesellschafterstämme

HI9324580

Tz. 337

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Der in § 15 Abs 2 S 5 UmwStG verwendete, aber nicht definierte Begriff der "Gesellschafterstämme" ist **unscharf** (dazu s auch Wiese, GmbHR 1997, 60, mwNachw). Unter "**Gesellschafterstamm**" ist uE eine Gr von Pers zu verstehen, die sich entweder selbst wegen gleichgerichteter Interessen als einander zugehörig begreifen (subjektiver Ansatz) oder aufgr objektiver Kriterien (insbes Familien- oder Konzernzugehörigkeit, weiter das Bestehen von Poolverträgen, Anbspungspflichten oder Vorkaufsrechten) von Außenstehenden als einander zugehörig angesehen werden (objektiver Ansatz; s Rogall, DB 2006, 66, 68). Da unterschiedliche Interessen zwischen den AE idR unterschiedliche Gesellschafterstämme begründen, haben es die AE weitestgehend an der Hand über die Anzahl der Gesellschafterstämme zu entscheiden (s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 227). Der Begriff des Gesellschafterstamms ist nicht mit dem des Familienstamms identisch, denn bei unterschiedlichen wirtsch Interessen können auch innerhalb eines Familienstamms unterschiedliche Gesellschafterstämme bestehen.

Tz. 338

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Es stellt sich die Frage, ob neben den AE, die zu einer Familie gehören, "fremde" Gesellschafter (jeder für sich oder alle fremden AE zusammengefasst?), einen Gesellschafterstamm iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG bilden. Nach dem Sinn der Vorschrift und ihrer Entstehungsgeschichte muss man diese Frage wohl in diesem Sinne beantworten, dass **jeder einzelne "fremde" AE** im Grundsatz einen eigenen Stamm bilden kann; und zwar auch **jur Personen** als AE (glA s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 227). Bei dieser Lesart ist § 15 Abs 2 S 5 UmwStG auch dann zu beachten, wenn an der zu spaltenden Kö die "einander fremden" A und B, an den übernehmenden Kö aber A und B jeweils getrennt an einer Nachfolgegesellschaft beteiligt sind. GlA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 454). Wenn die einander fremden AE gleichgerichtete Interessen haben, bilden sie als Gr einen eigenen Gesellschafterstamm.

Dies ist indes nicht zwingend, dh im Einzelfall können auch "fremde" AE bei bestehender Interessensgleichheit zusammen als ein Gesellschafterstamm qualifiziert werden (s Tz 337).

Tz. 339

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wer – davon abw – die Regelung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG idS versteht, dass Einzelpers keinen Gesellschafterstamm bilden können, muss die weitere Frage beantworten, ob bei einem **Mischbestand** (zu einem "Stamm" gehörende und andere AE) alle oder nur die den Familienstämmen gehörenden Beteiligungen an der Übertragerin mindestens fünf Jahre vor der Spaltung bestanden haben müssen. UE müsste die Frist auf **alle** AE bezogen werden.

Tz. 340

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE können **nur die "Alt-AE"** der Übertragerin einen Stamm iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG bilden, dh ein innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Spaltung neu eintretender AE kann nicht mit den bereits vorhandenen AE zusammen einen Stamm bilden. Der neu eintretende AE bildet einen eigenen Stamm und kann nicht einem bereits be-

stehenden Gesellschafterstamm zugeordnet werden. Dieses Verständnis gebietet uE der Normzweck der fünfjährigen Vorbesitzzeit.

Tz. 341

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn die zu spaltende Kö im Vorfeld der Spaltung **eigene Anteile** (dazu s Tz 243) erwirbt, bilden diese uE nicht einen eigenen Gesellschafterstamm iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG (glA s Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 468 und s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 231).

Tz. 342

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Mehrere zu einem **Konzern** gehörende TG, die an der zu spaltenden Kö beteiligt sind, haben uE unabhängig von dem Bestehen einer Organschaft gleichgerichtete Interessen und bilden folglich einen Gesellschafterstamm. Wegen der davon zu unterscheidenden Frage, ob eine Trennung von Gesellschafterstämmen vorliegt, wenn iRd Spaltung die an der Übertragerin gemeinsam beteiligten TG hinsichtlich der Beteiligung an den übernehmenden Kö getrennt werden, s Tz 354.

Tz. 343

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Da das Ges den Begriff des Gesellschafterstamms im Plural verwendet und als weitere Voraussetzung das Trennen von Stämmen nennt, sind die verschärfenden Voraussetzungen des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG nur zu beachten, wenn an der zu spaltenden Kö **mindestens zwei** Gesellschafterstämme beteiligt sind. Dh § 15 Abs 2 S 5 UmwStG ist **nicht** anwendbar, wenn an der übernehmenden Kö **nur ein** Gesellschafterstamm beteiligt ist und dessen **Mitglieder** sich trennen (glA s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 274). Zweifelnd s Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 228). Dazu s auch Tz 346 (Bsp 1, Alt 5) und s Tz 354.

4.8.4 Trennung von Gesellschafterstämmen

HI9324582

Tz. 344

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine Trennung von Gesellschafterstämmen liegt nach Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.37) vor, wenn im Fall der Aufspaltung an den übernehmenden Kö und im Fall der Abspaltung an der übernehmenden und an der übertragenden Kö **nicht mehr alle Anteilsinhaber der Übertragerin** beteiligt sind, dh, wenn die bisherigen Anteilsinhaber nicht mehr gemeinsam Gesellschafter bei den Nachfolgegesellschaften sind. UE ist der Verw-Auff darin **nicht** zuzustimmen, dass es auf die Trennung der Anteilsinhaber ankommt. Nach dem Wortlaut des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG kommt es auf die Trennung der **Gesellschafterstämme** an. In diesem Sinne auch Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 226).

Tz. 345

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

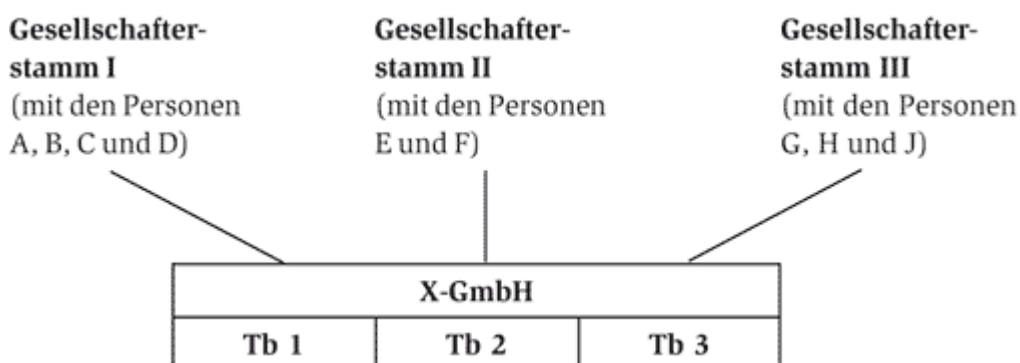
Eine Trennung der Gesellschafterstämme ist danach erfolgt, wenn an zumindest einer an der Spaltung beteiligten Kö nicht mehr sämtliche Gesellschafterstämme der Übertragerin beteiligt sind. Bleiben die einzelne Gesellschafterstämme der übertragenden Kö an einer der übernehmenden Kö beteiligt, nicht jedoch an einer weiteren an der Spaltung beteiligten Kö, liegt danach eine Trennung iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG vor (s Heurung/Engel/Schröder, GmbHR 2011, 617, 625). Vermeiden lässt sich nach Verw-Auff eine Trennung iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG nur dadurch, dass an sämtlichen Nachfolgegesellschaften alle Gesellschafterstämme der übertragenden Kö beteiligt bleiben. **AA** s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 456), nach dessen Auff eine Trennung von Gesellschafterstämmen nur dann vorliegt, wenn zwischen den an den Nachfolgegesellschaften beteiligten Gesellschafterstämmen keine Identität mehr besteht. Ähnlich s Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 226) und s Heurung/Engel/Schröder (GmbHR 2012, 273, 277).

Tz. 346

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Beispiel 1:

a) Sachverhalt



Tb 2 wird auf die neugegründete Y-GmbH und Tb 3 wird auf die neugegründete Z-GmbH abgespalten. Tb 1 bleibt bei der X-GmbH zurück. Alle Beteiligungen an der X-GmbH sollen noch keine fünf Jahre lang bestehen. An den Nachfolgegesellschaften bestehen folgende Beteiligungsverhältnisse:

Alt 1: Die Gesellschafterstämme I-III bleiben an allen drei Nachfolgegesellschaften beteiligt.

Alt 2: Wie Alt 1, aber jeder Gesellschafterstamm wird an einer der drei Nachfolgegesellschaften mit 99 % beteiligt, während jeweils die beiden anderen Gesellschaftsstämme eine 1%ige Beteiligung erhalten.

Alt 3: Jeder der drei Gesellschafterstämme erhält jeweils 100 % der Anteile an einer der Nachfolgegesellschaften.

Alt 4: An der X-GmbH bleibt nur der Gesellschafterstamm I beteiligt. An der Y-GmbH und der Z-GmbH werden alle drei Gesellschafterstämme beteiligt.

Alt 5: Wie Alt 4, aber an der X-GmbH wird neben dem Gesellschafterstamm I zusätzlich die zu den Gesellschafterstämmen II und III gehörenden F und H beteiligt.

b) Stliche Behandlung:

Bei **Alt 1** liegt keine Trennung der Gesellschafterstämme vor.

Bei **Alt 2** erfolgt wegen des Rückhalts jeweils einer **Zwergbeteiligung** (sog **Überkreuzverflechtung**) keine vollständige Trennung der Gesellschafterstämme. Wegen der – gestützt auf Missbrauchsgesichtspunkte – möglichen Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG s Tz 241, s Tz 349, s Tz 350.

Bei **Alt 3** erfolgt eine vollständige Trennung aller drei Gesellschafterstämme, dh § 15 Abs 2 S 5 UmwStG ist anzuwenden.

Bei **Alt 4** liegt uE wegen der Nichtbeteiligung der Gesellschafterstämme II und III an der X-GmbH eine Trennung iSd § 15 Abs 2 S 5 UmwStG vor (s Tz 196). **AA** s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 457, Bsp [2]).

Alt 5 ist uE wie Alt 4 zu lösen. Dass iRd Spaltung eine zu einem anderen Gesellschafterstamm gehörende **Einzelperson** aus ihrem bisherigen "Stammesverbund" ausscheidet und sich zusammen mit einem anderen Gesellschafterstamm an einer anderen Nachfolgegesellschaft als sein eigener Gesellschafterstamm beteiligt, ändert uE nichts an dem Umstand, dass die Gesellschafterstämme II und III in Gänze nicht an der X-GmbH beteiligt sind und mithin die Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG ausgelöst werden (dh die Abspaltung nicht st-neutral auf der Ebene der X-GmbH erfolgen kann). Das Ausscheiden einzelner AE aus einem Gesellschafterstamm ist bezogen auf § 15 Abs 2 S 5 UmwStG nicht relevant (s Tz 343, 354).

Tz. 347

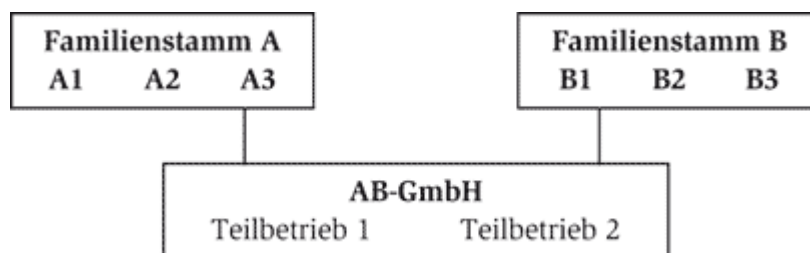
Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Beispiel 2:

a)

Sachverhalt

(1) Ausgangssituation



Die Beteiligungen der beiden Familienstämme bestehen am 31.12.01 bereits seit fünf Jahren.

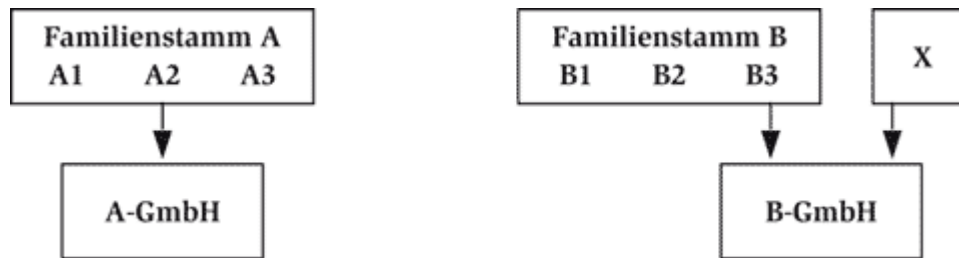
(2) Hinzutreten des Fremden X

X tritt als neuer Gesellschafter ein

a) am 15.10.01 b) am 20.07.02

(3) Aufspaltung der AB-GmbH

Spaltungsbeschl am 15.08.02. Stlicher Übertragungsstichtag: 31.12.01. Beide Teilbetriebe sollen gleichwertig sein. Teilbetrieb 1 geht auf die A-GmbH über, Teilbetrieb 2 auf die B-GmbH.



(4) Im Jahr 04 veräußern B1, B2 und B3 ihre Anteile an X

(5) Var: B1 und X bleiben zu je 1 % an der A-GmbH und A3 bleibt zu 1 % an der B-GmbH beteiligt.

b)

Stliche Beurteilung

Zu (2)a: X ist als eigener "Stamm" zu beurteilen. Da dieser Gesellschafterstamm am stlichen Übertragungsstichtag noch nicht fünf Jahre besteht und die Aufspaltung zur Trennung der Gesellschafterstämme führt, schließt § 15 Abs 2 S 5 UmwStG die St-Neutralität aus, dh bei der AB-GmbH ist das gesamte Vermögen mit gW anzusetzen.

Lösung zu (2)b: Hier ist § 15 Abs 2 S 5 UmwStG nicht einschlägig, da der problematische "Stamm" (X) am stlichen Übertragungsstichtag noch nicht beteiligt ist. Da X mithin auch eine außenstehende Pers ist, sind die in 04 erfolgten Anteilsveräußerungen an X ist bei der Prüfung nach § 15 Abs 2 S 4 UmwStG zu berücksichtigen, so dass das Überschreiten der 20 %-Grenze zum rückwirkenden Ansatz gW bei der AB-GmbH führt.

Str ist die Behandlung der **Variante (5) (Überkreuzverflechtung)**: Da hier der (wegen der Fünfjahresfrist) einzig problematische X an beiden übernehmenden Kap-Ges beteiligt ist, liegt begrifflich keine Trennung von Gesellschafterstämmen vor. Wegen der – gestützt auf Missbrauchsge-sichtspunkte – möglichen Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG s Tz 241, s Tz 349, s Tz 350.

Wegen weiterer Bsp s Heurung/Engel/Schröder (GmbHHR 2012, 273, 277).

Tz. 348

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Wenn man mit Bleifeld (in F/D, § 15 UmwStG Rn 226; dazu s auch Tz 43, 44) den Begriff der **nicht verhältnis-wahrenden Spaltung** so versteht, dass eine solche stets vorliegt, wenn an einer übernehmenden Kö nicht alle AE der übertragenden Kö beteiligt sind, sind – abgesehen vom Fall der Anteilsveräußerung – alle Anwendungsfälle des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG stets auch Fälle der nicht verhältniswahrenden Spaltung. Anders, wenn man mit uns (s Tz 43 Buchst a, s Tz 411ff) eine nicht verhältniswahrende Spaltung auch annimmt, wenn sich bei einem Gesamtvergleich aller Anteile vorher und nachher Vermögens- und/oder Quotenverschiebungen zwischen den Alt-AE ergeben haben.

Tz. 349

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bei Zugrundelegung der Auff, wonach nur eine vollständige (100%ige) Trennung der Gesellschafterstämme zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG führt, lassen sich die verschärften Anforderungen dieser Vorschrift **leicht vermeiden**, indem der abzusplittende Gesellschafterstamm mit einem **Zwerganteil** an der Übernehmerin beteiligt bleibt (s Tz 346; glA s Asmus, in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 182 und s Schumacher, in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 276).

Tz. 350

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Herzig/Förster (DB 1995, 338, 346); Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 463); und Ott (INF 1996, 76, 79) bejahen die Trennung von Gesellschafterstämmen auch dann, wenn die betr Gesellschafterstämme nach der Spaltung zu einem geringen Prozentsatz an der jeweils anderen Nachfolgegesellschaft beteiligt sind (sog **Überkreuzverflechtungen**). **AA** s Bleifeld (in F/D § 15 UmwStG Rn 234), der bei Einräumung gegenseitiger Zwergbeteiligungen allenfalls die Anwendung der Gesamtplan-Rspr des BFH für möglich hält.

Tz. 351

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE setzt die Trennung von Gesellschaftsstämmen das (getrennte) Verbleiben von **Gesellschafterstämmen** voraus. Von einem noch weitergehenden Verständnis geht die FinVerw aus (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.37). Dort wird auf die **Anteilsinhaber** abgestellt (s Tz 344), was zu einer restriktiveren Anwendung von § 15 Abs 2 S 5 führt. Die Norm käme nach dieser Sichtweise der FinVerw demnach bereits zur Anwendung, wenn ein einem Gesellschafterstamm angehöriger Gesellschafter an einer an der Spaltung beteiligten Gesellschaft nicht mehr beteiligt ist.

Stellt man wie nach der hier vertretenen Sichtweise auf den jeweiligen Gesellschafterstamm ab, liegt eine Trennung von Gesellschafterstämmen iSv § 15 Abs 2 S 5 UmwStG vor, wenn nicht alle Gesellschafterstämme nach der Spaltung an den jeweiligen Spaltkap-Ges beteiligt sind. Beim Vorhandensein von zB fünf an der Spaltkap-Ges beteiligten Gesellschafterstämmen liegt demnach ein Anwendungsfall von § 15 Abs 2 S 5 UmwStG vor, wenn an den Nachfolgekap-Ges zwei von diesen fünf Stämmen getrennt und die anderen nach wie vor gemeinsam beteiligt sind (entpr im Ergebnis auch der Verw-Auff, s. UmwSt-Erl 2011 Rn 15.37). Wenn die Vorschrift so zu verstehen wäre, dass an keiner Nachfolgegesellschaft bisherige Gesellschafterstämme mehr gemeinsam beteiligt sein dürfen, hätte sie so gut wie keinen Anwendungsbereich.

Tz. 352

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Eine Trennung von Gesellschafterstämmen liegt **nicht** vor, wenn sämtliche Gesellschafterstämme der übertragenden Kö an allen übernehmenden Kö beteiligt sind, sich aber die **Beteiligungsverhältnisse geändert** haben (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.36).

Tz. 353

Die Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG setzt die Trennung der Gesellschafterstämme **durch die Spaltung** voraus. Eine Trennung der Gesellschafterstämme durch Anteilsveräußerungen **nach** dem stlichen Übertragungstichtag führt grds **nicht** zur Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG (s Tz 336). GIA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 469); Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 277); und Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 233 und 241f), der in engen Grenzen eine Rückgriff auch § 42 AO für denkbar erachtet.

Tz. 354

Zu der Frage, ob eine Trennung von Gesellschafterstämmen auch bei einer spaltungsbedingten **Trennung mehrerer demselben Konzern zugehöriger TG** vorliegt, bestehen unterschiedliche Auff. Mit der Begr, dass auch nach erfolgter spaltungsbedingter Trennung der vorher gemeinsam an der übertragenden Kö beteiligten TG wegen des Zusammenfallens aller Beteiligungen bei der Konzernobergesellschaft keine unterschiedlichen wirtsch Interessen bestehen, verneinen Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 225 und Schumacher (in R/H/vL, 32. Aufl, § 15 UmwStG Rn 273) die Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG, während Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 460) sie bejaht. UE ist im Ergebnis der erstgenannten Auff zuzustimmen. Da die konzernangehörigen TG wegen ihrer wirtsch Eingliederung zu einem gemeinsamen Gesellschafterstamm gehören, wird durch die Spaltung – wenn überhaupt – dieser eine Gesellschafterstamm getrennt; es werden aber nicht mehrere Gesellschafterstämme voneinander getrennt (s Tz 344–347). Ob die FinVerw dem folgt, ist wegen des weitgefassten Wortlauts von Rn 15.37 des UmwSt-Erl 2011 (Abstellen auf den einzelnen Anteilsinhabers) zweifelhaft.

4.8.5 Die Beteiligung muss in den fünf Jahren vor der Spaltung bestanden haben

HI9324583

Tz. 355

Wie bereits ausgeführt (s Tz 331ff), setzt die St-Neutralität der Spaltung im Fall der Trennung von Gesellschafterstämmen zusätzlich voraus, dass die Beteiligung an der übertragenden Kö bereits mindestens fünf Jahre vor dem stlichen Übertragungstichtag bestanden hat (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.38). Haben die Gesellschafterstämme in den fünf Jahren vor dem Übertragungstichtag nicht gewechselt, ist für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG kein Raum. Wegen des Falls, in dem die übertragende Kö am stlichen Übertragungstichtag noch nicht fünf Jahre bestanden hat, s Tz 361.

Tz. 356

Hat der Erwerb eines Gesellschafterstamms iRe im vollen Umfang als unentgeltlich zu qualifizierenden Rechtsgeschäfts stattgefunden, so ist die Besitzzeit des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Dies gilt neben dem Fall der **Gesamtrechtsnachfolge** (zB Erbfall) auch bei allen anderen Arten der unentgeltlichen Übertragung (zB Schenkung und oder vorweggenommene Erbfolge) GIA Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15

UmwStG Rn 199); Wiese (GmbHHR 1997, 60); und Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 237); AA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 495).

Ebenso rechnet die FinVerw die Zeit, in der eine aus einer errichtenden Umw hervorgegangene Kap-Ges als **Pers-Ges** mit den gleichen Gesellschafterstämmen bestanden hat, auf die fünf Jahre an (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.40). Rechtsgrundlage für die Anrechnung der Vorbesitzzeiten sind je nach der Umw-Art § 4 Abs 2 S 1 und 3, § 12 Abs 3 sowie § 23 Abs 1 UmwStG.

Vorbesitzzeiten iRv **verbundenen Unternehmen** iSd § 271 Abs 2 HGB und von **jur Pers des öff Rechts** (einschl ihrer BgA) können nach zutr Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.39) **nicht** angerechnet werden.

Tz. 357

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Bestand an der zu spaltenden Kap-Ges vorher eine **atypisch stille Beteiligung**, ist uE das Innehaben der MU-Schaft an der atypisch stillen Gesellschaft **nicht** als Besitzzeit an der Kap-Ges iSv § 15 Abs 2 S 5 UmwStG zu werten. Dies deshalb, weil hier nicht die Gesellschafterebene der Kap-Ges betroffen ist. Die Rechtsfolge des am Vermögen der Kap-Ges begründeten atypisch stillen Beteiligung besteht letztlich darin, dass das Vermögen der Kap-Ges fortan einzig aus dem MU-Anteil an der atypisch stillen Gesellschaft besteht.

Hiervon abzugrenzen ist der von Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 474) problematisierte Fall der Einbringung einer Sachgesamtheit nach § 20 UmwStG in eine Kap-Ges. Der hierdurch bewirkte Anteilserwerb des Einbringenden gilt gem. § 20 Abs 3 S 1 UmwStG als normaler Anschaffungsvorgang, so dass diese Anteile am stl Übertragungstichtag entgeltlich erworben werden und insoweit keine Besitzzeitanrechnung in Betracht kommt. Wird indes im Zuge einer Einbringung iSd § 20 UmwStG der Anteil an einer Kap-Ges miteingebracht, so kommt es für den hierdurch vollzogenen AE-Wechsel auf der Ebene der eingebrachten Beteiligungsgesellschaft zu einer Besitzzeitanrechnung bei Anwendung von § 15 Abs 2 S 5 UmwStG, sofern bei der Einbringung nach Maßgabe von § 23 Abs. 3 UmwStG das Prinzip der Rechtsnachfolge gilt (Ansatz Bw, Zwischenwert oder gW Wert bei gleichzeitiger Gesamtrechtsnachfolge). S Schießl, in W/M, § 15 UmwStG Rn 473.

Tz. 358

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Im Fall der Trennung von Gesellschafterstämmen ist eine st-neutrale Spaltung, so § 15 Abs 2 S 5 UmwStG, nur möglich, wenn die Beteiligungen an der übertragenden Kö (auch Zwergbeteiligungen) die fünfjährige Mindestbestehenszeit erfüllen (s Tz 349).

Unklar ist in diesem Zusammenhang, wie die Worte "**bestanden haben**" zu verstehen sind. Muss die Beteiligung "in dieser Höhe" bestanden haben oder reicht es aus, wenn der betroffene Gesellschafterstamm innerhalb der letzten fünf Jahre überhaupt (unabhängig von der Höhe) beteiligt war? Nach zutr Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.36) ist es ausreichend, wenn die Beteiligung dem Grunde nach bestanden hat. Dh Veränderungen der Beteiligungshöhe während dieser Zeit sind unschädlich.

Tz. 359

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE ist die Voraussetzung der fünfjährigen Vorbesitzzeit so zu verstehen, dass der jeweilige Gesellschafterstamm (nicht: der einzelne AE) diese erfüllen muss. S Tz 351, glA s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 280). Anteilsumschichtungen zwischen den Gesellschafterstämmen in den fünf Jahren vor der Spaltung, selbst das vollständige Ausscheiden einzelner Gesellschafterstämmen, die ihre Beteiligung an andere Gesellschafterstämme übertragen, können uE nach dem Sinn und Zweck der Regelung nicht die Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG auslösen, sondern nur das Hinzutreten neuer Gesellschafterstämmen während dieses Fünfjahreszeitraums (glA s Bleifeld, in F/D, § 15 UmwStG Rn 233). Dies deshalb, weil die Fünfjahresfrist nur für diejenigen Gesellschafter oder Gesellschafterstamm eingehalten werden muss, der am stlichen Übertragungstichtag an der Übertragerin tatsächlich beteiligt ist.

Tz. 360

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE ist es stlich nicht anzuerkennen, wenn sich ein Außenstehender kurz vor der Spaltung in einen bereits fünf Jahre lang beteiligten Gesellschafterstamm "einkauft", um sich die Besitzzeit des Stammes zurechnen zu können. Der neu eintretende AE bildet uE einen eigenen Gesellschafterstamm (s Tz 340), für den § 15 Abs 2 S 5 UmwStG eine eigene fünfjährige Bestehenszeit seiner Beteiligung fordert (s Schüppen, JbFStR 2010/2011, 260).

Tz. 361

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Hat die übertragende Kö noch keine fünf Jahre bestanden, ist nach uE zutr Verw-Auff (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.38) eine st-neutrale Trennung von Gesellschafterstämmen im Wege der Spaltung nicht möglich. **AA** s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 490); s Asmus (in H/M/B, 5. Aufl, § 15 UmwStG Rn 200); s Hörtnagl (in S/H/S, 9. Aufl, § 15 UmwStG Rn 236); und s Schumacher (in R/H/vL, 3. Aufl, § 15 UmwStG Rn 279), die es ausreichen lassen wollen, dass die Beteiligung ab der Gründung der Spaltgesellschaft bestanden hat. Diese Sichtweise ist jedoch mit dem insoweit eindeutigen Ges-Wortlaut nicht vereinbar. Hätte der Ges-Geber in derartigen Fällen eine Fristverkürzung gewollt – wie zB beim sog Betrachtungszeitraum iSd § 8d Abs. 2 KStG –, hätte er dies in § 15 Ab. 2 S 5 UmwStG ausdrücklich regeln müssen.

Tz. 362

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei

4.8.6 Rechtsfolgen bei Verstoß gegen § 15 Abs 2 S 5 UmwStG

HI9324585

Tz. 363

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

Liegt eine Trennung von Gesellschafterstämmen vor, führt dies im Fall der Abspaltung für das übergehende Vermögen zur Versagung des Wertansatzwahlrechts nach § 11 Abs 2 UmwStG. Für die im Fall der Abspaltung bei der Übertragerin **verbleibenden** Vermögensteile findet eine stliche Gewinnrealisierung nicht statt. Auf der

Ebene des AE hat die Norm keinerlei Auswirkung, dh das Wahlrecht nach § 13 Abs 2 UmwStG wird von § 15 Abs 2 S 5 UmwStG nicht tangiert (s UmwSt-Erl 2011 Rn 15.21; weiter s Tz 405 und 406).

Tz. 364

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

UE ist für die Anwendung des § 15 Abs 2 S 5 UmwStG ein **Spaltungsvorgang zusammengefasst** zu beurteilen. Werden gleichzeitig zwei Teilbetriebe abgespalten und erfüllt nur der Gesellschafterstamm einer Nachfolgegesellschaft die erforderliche Vorbesitzzeit nicht, ist dies auch für die Übertragung des BV auf die Nachfolgegesellschaft schädlich, deren Gesellschafterstamm bereits fünf Jahre an der Übertragerin beteiligt waren. MaW: Die Spaltung geht insges nicht zu Bw; es kommt nicht nur iHd der partiellen Betriebsveräußerung zur Realisation der stillen Reserven. Eine andere Auslegung ist uE auf Grund des Ges-Wortlauts nicht möglich, da dieser insges die Nichtanwendung des § 11 Abs 2 UmwStG anordnet. GlA s Schießl (in W/M, § 15 UmwStG Rn 501).

Tz. 365–370

Stand: EL 111 – ET: 09/2023

vorläufig frei
