

**Vierter Teil**  
**Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung**  
**(Teilübertragung)**

**§ 15 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften**

(1) <sup>1</sup>Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 vorbehaltlich des Satzes 2 und des § 16 entsprechend. <sup>2</sup>§ 11 Abs. 2 und § 13 Abs. 2 sind nur anzuwenden, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird und im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt. <sup>3</sup>Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.

(2) <sup>1</sup>§ 11 Abs. 2 ist auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen im Sinne des Absatzes 1 nicht anzuwenden, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind. <sup>2</sup>§ 11 Abs. 2 ist ebenfalls nicht anzuwenden, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. <sup>4</sup>Davon ist auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden. <sup>5</sup>Bei der Trennung von Gesellschafterstämmen setzt die Anwendung des § 11 Abs. 2 außerdem voraus, dass die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft mindestens fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben.

(3) Bei einer Abspaltung mindern sich verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.

BMF vom 9.1.1992, BStBl I 1992, 47; OFD Magdeburg vom 11.1.1999, DB 1999, 1749; OFD Nürnberg vom 9.2.2000, DB 2000, 697; OFD München vom 10.3.2000, KSt-Kartei BY § 15 UmwStG Karte 1.1; BMF vom 4.7.2008, BStBl I 2008, 736; OFD Hannover vom 26.10.2000, DB 2000, 2349; OFD Münster vom 6.11.2008, GmbHR 2009, 108; FR 2011, 489; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314; BMF vom 9.10.2012, BStBl I 2012, 953.

**Übersicht**

|   | Rn |   | Rn |
|---|----|---|----|
| <b>A. Allgemeines</b>                   | 1  | <b>B. Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung nach § 15 Abs 1</b> | 17 |
| I. Regelungsinhalt                      | 1  | I. Anwendungsbereich des § 15   | 17 |
| II. Rechtsentwicklung                   | 2  | 1. Beteiligte Rechtsträger  | 17 |
| III. Verhältnis zu anderen Vorschriften | 6  |   |    |

|   | Rn |  | Rn  |
|---|----|--|-----|
| 2. Vermögensübertragung durch Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung                            | 22 | a) Vorbemerkung  | 74  |
| a) Aufspaltung und Abspaltung   | 22 | b) Mitunternehmeranteil  | 75  |
| b) Teilübertragung  | 27 | aa) Definition   | 75  |
| II. Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung gem § 15 Abs 1 S 2, 3                      | 29 | bb) Zuordnung von Wirtschaftsgütern  | 78  |
| 1. Vorbemerkung   | 29 | (1) Sonderbetriebsvermögen   | 79  |
| 2. Doppeltes Teilbetriebserfordernis (§ 15 Abs 1 S 2, 3)  | 33 | (2) Wirtschaftsgüter in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang                            | 84  |
| a) Allgemeines  | 33 | (3) Neutrale Wirtschaftsgüter  | 87  |
| b) Ausschließlichkeitserfordernis   | 35 | c) 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft  | 89  |
| 3. Originärer Teilbetriebsbegriff in § 15 Abs 1 S 2   | 43 | aa) Definition   | 89  |
| a) Definition des Teilbetriebs  | 43 | bb) Zuordnung von Wirtschaftsgütern  | 93  |
| aa) Allgemeines   | 43 | 5. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebe                                   | 97  |
| bb) Teilbetrieb nach nationalem Recht, Fusionsrichtlinie und UmwStE                                   | 46 | 6. Übertragung des Teilbetriebs  | 104 |
| (1) Nationaler Teilbetrieb  | 46 | <b>C. Missbrauchsvermeidungsvorschriften gem § 15 Abs 2 UmwStG</b>                             | 105 |
| (2) Teilbetrieb der Fusionsrichtlinie   | 50 | I. Erwerb oder Aufstockung fiktiver Teilbetrieb innerhalb der Dreijahresfrist (§ 15 Abs 2 S 1) | 106 |
| (3) Teilbetrieb nach dem UmwStE   | 55 | 1. Allgemeines   | 106 |
| b) Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Teilbetrieb  | 61 | 2. Betroffene Teilbetriebe   | 110 |
| aa) Allgemeines   | 61 | 3. Erwerb oder Aufstockung als schädliche Übertragungsvorgänge                                 | 113 |
| bb) Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach nationalem Teilbetriebsbegriff, Fusionsrichtlinie und UmwStE | 62 | 4. Dreijahreszeitraum  | 122 |
| (1) Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach nationalem Teilbetriebsbegriff                               | 62 | 5. Rechtsfolge des § 15 Abs 2 S 1  | 124 |
| (2) Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach dem Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie                | 66 | II. Übertragung von Vermögen im Rahmen der bzw im Anschluss an die Spaltung (§ 15 Abs 2 S 2–4) | 125 |
| (3) Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach dem Teilbetriebsbegriff des UmwStE                           | 69 | 1. Allgemeines   | 125 |
| (4) Einzelbeispiele   | 73 | 2. Veräußerung an außenstehende Personen durch die Spaltung (§ 15 Abs 2 S 2)                   | 127 |
| 4. Fiktive Teilbetriebe iSd § 15 Abs 1 S 3  | 74 | 3. Veräußerung innerhalb der Fünfjahresfrist (§ 15 Abs 2 S 3, 4)                               | 132 |
|   |    | a) Allgemeines   | 132 |
|   |    | b) Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kapitalgesellschaft                            | 138 |
|   |    | c) Veräußerung   | 139 |
|   |    | d) Außenstehende Person  | 141 |
|   |    | aa) Bisheriger Gesellschafterkreis   | 142 |

|  | Rn  |   | Rn  |
|--|-----|---|-----|
| bb) Verbundene Unternehmen iSd § 271 Abs 2 HGB               | 144 | cc) Körperschaftsteuergut- haben gem § 37 KStG                            | 201 |
| cc) Anschließend unmittel- bare oder mittelbare Veräußerung  | 149 | 3. Übernehmende Körperschaft  | 202 |
| e) 20 %-Grenze   | 153 | a) Erstellung einer Steuerbilanz auf den Übertragungsstich- tag           | 202 |
| f) Fünfjahreszeitraum  | 161 | b) Wertansatz des übertragenen Teilbetriebs                               | 204 |
| 4. Rechtsfolgen der § 15 Abs 2 S 2–4                         | 162 | c) Erweiterte Wertaufholung bei der Aufwärtsspaltung                      | 206 |
| III. Trennung von Gesellschafterstäm- men gem § 15 Abs 2 S 5 | 163 | d) Übernahmegegewinn  | 207 |
| 1. Gesellschafterstämme                                      | 165 | e) Übernahmefolgegewinn   | 208 |
| 2. Der Begriff „Trennung“                                    | 170 | 4. Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft gem § 13 | 209 |
| 3. Fünfjahreszeitraum  | 174 | 5. Sonderthemen   | 215 |
| 4. Rechtsfolgen des § 15 Abs 2 S 5                           | 179 | a) Nichtverhältnismäßige Spaltung   | 215 |
| <b>D. Rechtsfolgen der Spaltung</b>                          | 180 | b) Leistungsbeziehungen und Ausschüttungen im Rückwir- kungszeitraum      | 217 |
| I. Allgemeines   | 180 | III. Nichtvorliegen der Voraussetzun- gen in § 15 Abs 1 S 1 und 2         | 219 |
| II. Verweisung auf §§ 11–13                                  | 181 | IV. Vorliegen eines Missbrauchstatbe- stands des § 15 Abs 2               | 223 |
| 1. Allgemeines   | 181 | 1. Allgemeines  | 223 |
| 2. Übertragende Körperschaft                                 | 183 | 2. Erwerb oder Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs gem § 15 Abs 2 S 1 | 226 |
| a) Erstellung einer Schluss- bilanz                          | 183 | 3. Schädliche Veräußerung iSd § 15 Abs 2 S 2–4                            | 228 |
| b) Wertansatz des übertragenen Teilbetriebs                  | 184 | 4. Schädliche Trennung von Gesellschafterstämmen § 15 Abs 2 S 5           | 232 |
| c) Übertragungsgewinn  | 188 |   |     |
| d) Verlust-, Zins- und EBIT- DA-Vorträge                     | 191 |   |     |
| e) Eigenkapitalbestandteile                                  | 196 |   |     |
| aa) Steuerliches Einlage- konto gem § 27 KStG                | 196 |   |     |
| bb) Körperschaftsteuererhö- hungsbetrag nach § 38 KStG       | 200 |   |     |

**Literatur:** *Beinert/Benecke* Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen – Erster Teil: Entstrickung bei Umwandlungen sowie FusionsRL und Teilbetriebsbegriff im UmwStG 2006 FR 2010, 1009 *Blumers* Demerger – Die Spaltung börsenorientierter Gesellschaften (national und international), DB 2000, 589; *ders* Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, DB 2001, 722; *ders* Europäische Umwandlungen mit Teilbetrie- ben, BB 2008, 2041; *ders* Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Ent- wurf, BB 2011, 2204; *Brandenberg* Spaltung, Tagungsunterlagen des DAI, Umwandlungs- recht und Umwandlungssteuerrecht, 2011, S 482; *Braatz/Brühl* – Zur Anwendbarkeit der umwandlungssteuerrechtlichen Regeln über die Abspaltung bei Übertragung wirtschaftlichen Eigentums, Ubg 2015, 122; *Esters/Marenbach* Die Trennung von GmbH-Gesellschafterstämmen im Vorfeld einer Beteiligung von Finanzinvestoren – gesellschafts- und steuer- rechtliche Problemfelder, GmbHR 2003, 979; *Förster* Der finale Umwandlungssteuererlass 2011 – wichtige Abweichungen gegenüber der Entwurfsfassung, GmbHR 2012, 237; *Gebert* Das doppelte Teilbetriebserfordernis des § 15 UmwStG – Gemeinsam genutzte Betriebsim- mobilien als Hindernis für die Steuerneutralität der Abspaltung?, DStR 2010, 1774; *Goebel/ Ungemacht/Seidenfad* Der Teilbetrieb im Ertragsteuerrecht – ein praxisrelevanter Über- blick, DStZ 2009, 354; *Greil* Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht, StuW 2011,

84; *Haritz* Abgeltungssteuer und Umwandlungssteuergesetz, FR 2010, 590; *Herzig/Förster* Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem Umwandlungssteuerrecht, DB 1995, 338; *Heurung/Engel/Schröder* Auf- und Abspaltung von Körperschaften – Analyse des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG 2006, GmbHR 2011, 617; *dies* Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Spaltung nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 273; *Holle/Keilhoff* Drittstaatsabspaltungen im internationalen Steuerrecht – Diskussion einer möglichen Steuerbelastung im Inland, IStR 2017, 245; *IDW HFA* 1/1998 Zweifelsfragen bei Spaltungen, Wpg 1998, 508; *Kaeser* Einbringungstatbestände §§ 20 ff UmwStG, Beihefter zu DStR 2/2012, 13; *Körner* Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; *Krämer* Steuerliche Verlustvorträge bei Umwandlungen, EStB 2018, 139 *Krauß/Köstler* Aktuelles zur steuerlichen Behandlung von Drittstaatenumwandlungen: Drittstaatenverschmelzungen und Drittstaatspaltungen, BB 2017, 924; *Leuring* Die umwandlungsrechtliche Schlussbilanz, NJW Spezial, 2010, 719, 720; *Ley/Bodden* Verschmelzung und Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG (§§ 11-15 UmwStG nF), FR 2007, 265; *Menner/Broer* Europäischer Teilbetriebsbegriff und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, DB 2002, 815; *dies* Begünstigte Betriebsteile im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, BB 2003, 229; *dies* Begünstigte Betriebsteile im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, BB 2003, 229; *Neumann* Der Teilbetrieb – Gründe für seine Reformbedürftigkeit, EStB 2002, 437; *ders* Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 141; *Peterson/Ortjohann/Hinz* Abspaltung zu Null – Antrag auf Buchwertfortführung beim verbleibenden Gesellschafter, BB 2016, 405; *Pyska* Das von mehreren Teilbetrieben genutzte Grundstück – Ein Hindernis für die steuerneutrale Umstrukturierungen?, DStR 2016, 2017 (Teil I) und 2074 (Teil II); *Rechnik* Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs 1 UmwStG bei Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Verkehrswert im Vorfeld der Einbringung anwendbar, BB 2012, 956; *Ott* Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG, INF 2007, 465; *Reiche* Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebsgrundlagen im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1205; *Schaden/Ropohl* Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, BB Special 1 (zu BB 2011, Heft 35), 11; *Schmitt* Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften – Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, DStR 2011, 1108; *Schneider/Ruoff/Sistermann* Brennpunkte des Umwandlungssteuer-Erlasses 2011, FR 2012, 1; *Scholten/Griemla* Zuordnung von Einzelwirtschaftsgütern zu fiktiven Teilbetrieben nach Tz 15.09 des UmwSt-Erlasses, DStR 2008, 1172; *Schumacher* Aktuelles Beratungs-Know-how Umwandlungssteuerrecht, DStR 2002, 2066; *Schumacher/Neitz-Hackstein* Verschmelzung und Spaltung zwischen inländischen Kapitalgesellschaften, Ubg 2011, 409; *Schumacher/Neumann* Ausgewählte Zweifelsfragen zur Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften und Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften, DStR 2008, 325; *Sistermann* Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11 ff UmwStG), Beihefter zu DStR 2/ 2012, 9; *Steinlein* Abgeltungssteuer und Kapitalmaßnahmen: Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 509; *Suchanek/Rüsch* Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung: Der Entwurf zu einem „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ (§ 8d KStG-E), Ubg 2016, 576; *Thies* Spaltung eines international tätigen, börsennotierten Konzerns und die „schädliche Veräußerung“ i S von § 15 III S.2 und 5 UmwStG, DB 1999, 2179; *Wilke* Abspaltung: Anforderungen des § 15 Abs 1 S 2 UmwStG nF (SEStEG) an das bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen, FR 2009, 216.

**A. Allgemeines****I. Regelungsinhalt**

- 1 § 15 findet auf den Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung von Körperschaften auf Körperschaften (siehe Rn 22) oder durch Teilübertragung (siehe Rn 27) Anwendung. Da Spaltungsvorgänge im Grunde umgekehrte Verschmelzungen darstellen, verweist § 15 auf die Rechtsfolgen der §§ 11–13, deren Anwendbarkeit allerdings durch § 15 Abs 1 S 2 und 3 (siehe Rn 33 ff) und durch § 15 Abs 2 (siehe Rn 105 ff) wieder beschränkt wird.<sup>1</sup>

**II. Rechtentwicklung**

- 2 Spaltungen fehlte bis zum Inkrafttreten des UmwG vom 28.10.1994<sup>2</sup> eine gesetzliche Grundlage. Steuerlich war eine Spaltung nur unter den Voraussetzungen des sog Spaltungserlasses<sup>3</sup> im Billigkeitswege ohne Aufdeckung stiller Reserven möglich.
- 3 Erst durch das UmwG vom 28.10.1994 und das UmwStG vom 27.10.1994<sup>4</sup> wurde für Spaltungsvorgänge, die nach dem 31.12.1994 wirksam wurden, eine eindeutige Rechtsgrundlage geschaffen.<sup>5</sup>
- 4 Im Rahmen des SEStEG vom 7.12.2006<sup>6</sup> wurde § 15 geändert. Seitdem führt das Nichtvorliegen des doppelten Teilbetriebserfordernisses gem § 15 Abs 1 nicht mehr zur generellen Nichtanwendbarkeit der §§ 11–13, sondern nur noch zur Nichtanwendbarkeit der § 11 Abs 2 und § 13 Abs 2.<sup>7</sup> Der bisherige § 15 Abs 2 (Erstellung einer Steuerbilanz) ist weggefallen. In § 15 Abs 3 (bisher Abs 4 aF) wurden Folgeänderungen zu den Änderungen des zuvor in § 12 Abs 3 S 2 UmwStG aF geregelten verschmelzungsbedingten Verlustabzugs vorgenommen.<sup>8</sup>
- 5 Im Rahmen des URefG vom 14.8.2007<sup>9</sup> und des WachstumsBG vom 22.12.2009<sup>10</sup> wurde § 15 Abs 3 auf verrechenbare Verluste, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, den Zinsvortrag und den EBITDA-Vortrag ausgedehnt.<sup>11</sup>

**III. Verhältnis zu anderen Vorschriften****6 §§ 11–13**

§ 15 UmwStG verweist auf die entsprechende Anwendung der §§ 11–13. Im Rahmen der Spaltung finden die §§ 11–13 allerdings nur insoweit Anwendung als Vermögen übergeht und Anteile gewährt werden.<sup>12</sup>

---

1 Semler/Stengel/Moska Anhang UmwStG Steuerliche Grundlagen des Umwandlungsrechts, Rn 396.

2 BGBl I 1994, 3210.

3 *BMF* BStBl I 1992, 47.

4 BGBl I 1994, 3267.

5 Frotzcher/Maas/Frotzcher § 15 UmwStG Rn 8 ff.

6 BStBl I 2007, 4.

7 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 3, 372; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Schumacher § 15 UmwStG, Rn 64.

8 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 3.

9 BGBl I 2007, 1912.

10 BGBl I 2009, 3950.

11 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 4 f.

12 Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Schumacher § 15 UmwStG Rn 51.

**§ 16**

7

Gem § 15 Abs 1 S 1 gelten die Regelungen der §§ 11–13 lediglich „vorbehaltlich“ des § 16. § 16 regelt die Aufspaltung bzw Abspaltung von Körperschaften auf Personengesellschaften. Daher hat der entsprechende Hinweis in § 15 Abs 1 S 1 bei Aufspaltungen bzw Abspaltungen auf Kapitalgesellschaften keine materielle Bedeutung.<sup>13</sup>

**§ 19**

8

§ 19 regelt, dass die Vorschriften des § 15 auch für gewerbsteuerliche Zwecke gelten. Es entsteht ein Gleichlauf zwischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

**§ 8c, 8d KStG**

9

Zum Verhältnis von § 15 zu § 8c KStG und 8d KStG siehe Rn 195.

**§ 20 Abs 4a EStG**

10

§ 20 Abs 4a S 1 EStG findet bei Aufspaltungen auf Gesellschafterebene Anwendung, wenn der Anteilseigner die Anteile im Privatvermögen hält und nicht iSd § 17 EStG oder 21 aF beteiligt ist.<sup>14</sup>

Bis zur Einführung des § 20 Abs 4a S 7 EStG war umstritten, ob dies auch im Fall der Abspaltung gilt, da es an einem „Tausch auf Grund gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen“ iSd § 20 Abs 4a S 1 EStG fehlt, wenn der Anteilseigner lediglich neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft erhält und die Anteile an der übertragenden Körperschaft bestehen bleiben.<sup>15</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung war § 20 Abs 4a S 1 EStG im Fall der Abspaltung wohl nicht anwendbar.<sup>16</sup> Stattdessen kam in Auslandsfällen die Anwendung von § 20 Abs 4a S 5 EStG in Betracht, da eine Vermutung besteht, dass in diesen Fällen die Ermittlung des Kapitalertrags nicht möglich ist.<sup>17</sup>

11

Durch die Einführung des §§ 20 Abs 4a S 7 EStG iVm 52a Abs 10 S 12 EStG ist § 20 Abs 4a S 1 EStG ausdrücklich auch auf Abspaltungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das öffentliche Register nach dem 31.12.2012 erfolgt, anwendbar.<sup>18</sup>

12

**§ 12 Abs 2 S 2 KStG**

13

Aufgrund der Regelung in § 12 Abs 2 S 2 KStG ist § 13 auch im Fall von Drittstaatenverschmelzungen, nicht jedoch im Fall von Drittstaatenbspaltungen, anwendbar.<sup>19</sup>

---

13 Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Schumacher § 15 UmwStG Rn 52.

14 UmwStE Tz 13.01; Widmann/Mayer/Schießl § 13 UmwStG Rn 2.4, § 15 UmwStG 1170, 2 ff.; zum zeitlichen Anwendungsbereich im Einzelnen Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Werner § 20 EStG Rn 295 ff.

15 Blümich/Ratschow § 20 EStG, Rn 432; Bron/Seidel BB 2010, 2599, 2600; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Mendig/Werner § 13 UmwStG Rn 13, 22, 60; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Werner § 20 EStG Rn 297b.

16 BMF BStBl I 2016, 85, Rn 100; UmwStE Tz 15.12.

17 BMF BStBl I 2016, 85, Rn 113 ff.

18 Blümich/Ratschow § 20 EStG, Rn 439a; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Werner § 20 EStG Rn 297b.

19 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Werner § 13 UmwStG Rn 15; Frotscher/Maas/Frotscher § 15 UmwStG Rn 55; Gosch/Lampert § 12 KStG, Rn 129.

Krauß/Köstler<sup>20</sup> stellen dies in einem aktuellen Beitrag unter Bezugnahme auf die jüngere BFH-Rechtsprechung und die Kapitalverkehrsfreiheit zum Teil in Frage.<sup>21</sup>

**14 § 29 KStG**

§§ 29, 40 KStG regeln Veränderungen des steuerlichen Einlagekontos im Rahmen der Spaltung.

**15 Gewinnrealisierungstatbestände des EStG und KStG**

§ 15 geht den allgemeinen Gewinnrealisierungstatbeständen des EStG und KStG vor.<sup>22</sup> Dementsprechend führt eine Spaltung, die die Voraussetzungen des § 15 Abs 1 S 1 UmwStG erfüllt, auch bei Nichtvorliegen des sog doppelten Teilbetriebserfordernisses nicht zu einer Liquidationsbesteuerung (Aufspaltung) oder zu einer Sachauskehrung (Abspaltung).<sup>23</sup> Siehe dazu auch Rn 180.

**16 Fusionsrichtlinie**

Das Verhältnis von § 15 zur Fusionsrichtlinie ist nicht abschließend geklärt.<sup>24</sup> Dies ist insbesondere bei der Definition des Teilbetriebsbegriffs bedeutsam. Siehe dazu Rn 46.

**B. Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung nach § 15 Abs 1****I. Anwendungsbereich des § 15**

**17 1. Beteiligte Rechtsträger.** § 15 ist ausschließlich auf die Spaltung bzw die Teilübertragung von Körperschaften auf Körperschaften anwendbar.

**18** An einer Spaltung können insbesondere GmbH, AG, KGaA, bestehende SE, eG, eV, genossenschaftliche Prüfungsverbände und VVaG beteiligt sein.<sup>25</sup> Voraussetzung für eine Spaltung nach § 15 ist die Rechtsfähigkeit des übertragenden Rechtsträgers.<sup>26</sup> Vorgründungsgesellschaften und Vorgesellschaften können daher keine übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger sein.<sup>27</sup> Aufgelöste Körperschaften können dagegen kraft Regelung in §§ 124 iVm 3 Abs 3 UmwG übertragender Rechtsträger sein, wenn die Fortsetzung dieser Rechtsträger beschlossen werden könnte.<sup>28</sup>

**19** Die Teilübertragung ist gem §§ 174 iVm 175 UmwG nur unter Beteiligung bestimmter Rechtsformen (zB Bund, Land, Gebietskörperschaft, Zusammenschluss von Gebietskörperschaften, Versicherungs-Aktiengesellschaft, VVaG, öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen) möglich.<sup>29</sup>

---

20 Krauß/Köstler BB 2017, 924.

21 Ebenfalls zu Drittstaatspaltungen Stellung nehmend Holle/Keilhoff IStR 2017, 245.

22 Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Schumacher § 15 UmwStG Rn 56.

23 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 3; UmwStE Tz. 15.12.

24 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 17; Frotscher/Maas/Frotscher § 15 UmwStG Rn 3.

25 Zu einer umfassenden Übersicht vergleiche Haritz/Menner/Asmus § 15 UmwStG Rn 15; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 UmwStG Rn 31 ff.

26 Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 UmwStG Rn 32.

27 Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 UmwStG Rn 32, 39.

28 Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 UmwStG Rn 33, 39, der aufgelöste Körperschaften bei Vorliegen eines Fortsetzungsbeschlusses als übernehmende Rechtsträger anerkennt.

29 Zu einer Übersicht Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Schumacher § 15 UmwStG Rn 21.

Auch ausländische Körperschaften können gem § 1 Abs 2 S 1 Nr 1 UmwStG beteiligte 20  
Rechtsträger sein, wenn es sich um Gesellschaften iSd Art 54 AEUV bzw Art 34  
EWR-Abkommen handelt, die nach den Rechtsvorschriften eines EU- oder EWR-  
Staates gegründet worden sind, Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem EU- oder  
EWR-Staat haben und nach einem Typenvergleich einer inländischen Körperschaft/  
Kapitalgesellschaft entsprechen.<sup>30</sup> Andere ausländische Rechtsträger – insbesondere  
solche aus Drittstaaten – werden nicht von § 15 UmwStG erfasst.<sup>31</sup> Weitergehend zu  
Drittstaatspaltungen beim Vorliegen inländischen Betriebsvermögens im Lichte  
aktueller Rechtsprechung und der Kapitalverkehrsfreiheit siehe *Krauß/Köstler*.<sup>32</sup>

§ 15 ist nicht auf Personengesellschaften anwendbar. Auf- oder Abspaltungen von 21  
einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft als übernehmenden Rechtsträger  
fallen unter § 16.<sup>33</sup> Bei einer Spaltung von Personengesellschaften wären § 20 bzw 24  
anwendbar.<sup>34</sup>

**2. Vermögensübertragung durch Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung. – a) Auf- 22  
spaltung und Abspaltung.** Gem § 1 Abs 1 Nr 1, 3 sind Aufspaltungen und Abspaltungen  
iSd § 123 Abs 1, 2 UmwG oder vergleichbare ausländische Vorgänge von § 15 erfasst.

Obwohl in § 1 Abs 1 Nr 1 auf Art 17 der VO (EG) Nr 2157/2001 und Art 19 der VO 23  
(EG) Nr 1435/2003 verwiesen wird, sind Auf- und Abspaltungen keine zulässige Form  
zur Gründung einer SE oder SCE.<sup>35</sup> Die SE und SCE können dessen ungeachtet als  
übertragender und übernehmender Rechtsträger auftreten.<sup>36</sup> Lediglich die Neugrün-  
dung einer SE/SCE durch die Spaltung scheidet aufgrund der abschließenden Rege-  
lungen zu Gründung einer SE/SCE in der Art 2 der VO (EG) Nr 2157/2001 bzw  
Art 2 der Verordnung (EG) Nr 1435/2003 aus.<sup>37</sup>

In den Fällen der Abspaltung geht das Vermögen gem § 123 Abs 1 UmwG von einer 24  
nach der Abspaltung weiter bestehenden Körperschaft auf eine oder mehrere beste-  
hende oder dadurch gegründete Körperschaften über (Aufspaltung zur Aufnahme  
bzw Aufspaltung zur Neugründung). Den Anteilseignern der übertragenden Körper-  
schaft werden Anteile oder Mitgliedschaftsrechte am übernehmenden Rechtsträger  
gewährt.<sup>38</sup>

In den Fällen der Aufspaltung geht das gesamte Vermögen der übertragenden Kör- 25  
perschaft gem § 123 Abs 2 UmwG unter gleichzeitiger Auflösung der übertragenden  
Körperschaft auf mehrere übernehmende bestehende oder dadurch gegründete Kör-  
perschaften über (Aufspaltung zur Aufnahme bzw Aufspaltung zur Neugründung).

---

30 Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 1 UmwStG Rn 58, 60; § 15 UmwStG, Rn 35.

31 Haase/Hruschka/Luce/Claß § 15 UmwStG Rn 24.

32 Krauß/Köstler BB 2017,924, 927 ff.

33 UmwStE Tz 15.01.

34 Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Rödder Einführung, Rn 45; Frotscher/Maas/Frotscher § 15 UmwStG Rn 22.

35 Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 UmwStG Rn 30.

36 Haritz/Menner/Asmus § 15 UmwStG Rn 18 f.

37 Haritz/Menner/Asmus § 15 UmwStG Rn 18 f; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 UmwStG Rn 30.

38 Haase/Hruschka/Luce/Claß § 15 Rn 3; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 35; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 Rn 22.



Bei der Aufspaltung werden den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft Anteile oder Mitgliedschaftsrechte an den übernehmenden Rechtsträgern gewährt.<sup>39</sup>

- 26 § 15 UmwStG erfasst alle denkbaren Umwandlungsrichtungen, dh Aufwärts-, Abwärts- und Seitwärtsspaltungen.<sup>40</sup> Die Ausgliederung, die in § 123 Abs 3 UmwG geregelt ist, fällt nicht unter § 15, sondern unter § 20.<sup>41</sup> Die Ausgliederung kann somit eine Gestaltungsalternative sein, wenn die strengen Anforderungen des § 15 (zB das doppelte Teilbetriebserfordernis siehe Rn 33) nicht erfüllt werden können. Im Fall der Ausgliederung werden allerdings der übertragenden Gesellschaft, nicht deren Gesellschaftern, Anteile gewährt (§ 123 Abs 3 UmwG).<sup>42</sup>
- 27 **b) Teilübertragung.** Der Anwendungsbereich des § 15 erstreckt sich neben der Spaltung auch auf die Vermögensübertragungen iSd § 174 UmwG. In diesen Fällen besteht im Gegensatz zur Auf- und Abspaltung die Gegenleistung an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers nicht aus Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten.<sup>43</sup>
- 28 In der Praxis hat die Vermögensübertragung kaum Bedeutung, da nur ein sehr beschränkter Kreis von Rechtsträgern an dieser teilnehmen kann (siehe Rn 19).<sup>44</sup> Da die Gegenleistung bei der Vermögensübertragung nicht in Gesellschaftsrechten besteht, ist eine steuerneutrale Übertragung nur ausnahmsweise möglich, wenn keine Gegenleistung gewährt wird (zB bei Teilübertragungen von Körperschaften auf ihren Alleingesellschafter).<sup>45</sup>

## II. Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung gem § 15 Abs 1 S 2, 3

- 29 **1. Vorbemerkung.** Handelsrechtlich ist eine Spaltung auch bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern möglich.<sup>46</sup> Dies führt im Ergebnis zu einem handelsrechtlichen Wahlrecht zwischen der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter durch Einzelrechtsnachfolge und einer Übertragung durch Sonderrechtsnachfolge.<sup>47</sup>
- 30 Eine steuerneutrale Spaltung ist gem § 15 Abs 1 S 2 und 3 an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft.<sup>48</sup> Auf **Ebene der übertragenden Körperschaft** ist eine steuerneutrale Spaltung zu Buchwerten nur möglich, wenn

---

39 Semler/Stengel/Schwanna § 123 UmwG Rn 12; Haase/Hruschka/Luce/Claß § 15 Rn 3; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 Rn 34; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl § 15 Rn 21.

40 Lademann/Köth § 15 UmwStG Rn 17.

41 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 14; Frotscher/Maas/Frotscher § 15 UmwStG Rn 48 f.

42 Ausführlich zur Abgrenzung zwischen Ausgliederung und Abwärtsspaltung (ggf auch ohne Anteilsgewährung) Bahns Ubg 2010, 414; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Schumacher § 15 UmwStG Rn 30 ff; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock/Dötsch/Stimpel § 15 UmwStG Rn 36.

43 Haritz/Menner/Asmus § 15 UmwStG Rn 20.

44 Haritz/Menner/Asmus § 15 UmwStG Rn 23.

45 UmwStE Tz 11.15.

46 BT-Drucks 12/6885, 22; Lademann/Köth § 15 UmwStG Rn 38 Frotscher/Maas/Frotscher § 15 UmwStG Rn 78.

47 BT-Drucks 12/6885, 22.

48 BT-Drucks 12/6885, 22.